

Joaquim Campuzano Puntí  
Toni Llàcer Echave  
José Antonio Noguera Ferrer (dir.)

# Transparència, publicitat, rendició de comptes i govern obert aplicades a una administració tributària del segle XXI



Generalitat de Catalunya  
Escola d'Administració Pública  
de Catalunya



# **Transparència, publicitat, rendició de comptes i govern obert aplicades a una administració tributària del segle XXI**

## **Equip de redacció de la memòria:**

Joaquim Campuzano Puntí  
Toni Llàcer Echave  
José Antonio Noguera Ferrer (dir.)

## **Equip de projecte:**

José Antonio Noguera Ferrer (dir.)  
Joaquim Campuzano Puntí  
Toni Llàcer Echave  
Paula Hermida Justo  
Francesc J. Miguel Quesada  
Jordi Tena Sánchez

Barcelona, octubre de 2017



Generalitat de Catalunya  
**Escola d'Administració Pública  
de Catalunya**

*Aquest document és fruit d'una recerca promoguda a partir de la subvenció a treballs de recerca sobre l'Administració pública de l'Escola d'Administració Pública de Catalunya (resolució GRI/2711/2014, de 21 de novembre), i ha estat sotmès a una avaluació externa que n'ha validat el contingut i n'ha recomanat la publicació.*



Aquesta obra està subjecta a llicència Creative Commons Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada 3.0 Espanya (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>). Està permès de reproduir-la, distribuir-la i fer-ne comunicació pública, sempre que es faci sense afany de lucre i se'n reconeguin explícitament les autores, i l'Escola d'Administració Pública de Catalunya com a editora de la publicació.

Títol del treball:

TRANSPARÈNCIA, PUBLICITAT, RENDICIÓ DE COMPTES I GOVERN OBERT APLICADES  
A UNA ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA DEL SEGLE XXI

Col·lecció: Estudis de Recerca Digitals, núm. 16

Autors: Joaquim Campuzano Puntí, Toni Llàcer Echave, José Antonio Noguera Ferrer (dir.)

© 2017, Joaquim Campuzano Puntí, Toni Llàcer Echave, José Antonio Noguera Ferrer (dir.)

© 2017, Escola d'Administració Pública de Catalunya

Coordinació editorial: Servei de Recerca, Documentació i Publicacions

Correcció lingüística: Adolf Fuertes

Maquetació: Entitat Autònoma del Diari Oficial i de Publicacions

Primera edició: octubre de 2017

ISBN: 978-84-393-9613-0 (PDF)

978-84-393-9614-7 (ePub)

DOI: 10.2436.10.8030.03.12

Aquest document digital és accessible al web de publicacions de l'EAPC, dins la col·lecció Estudis de Recerca Digitals.

# Índex

<b>1. Introducció</b>	<b>9</b>
1.1 El frau fiscal	9
El concepte de moral fiscal	10
Les enquestes sobre moral fiscal	10
1.2 Percepcions sobre el sistema tributari	12
1.3 Influència social en el comportament tributari	17
1.4 Accés a la informació pública	19
<b>2. Delimitació de l'objecte d'estudi</b>	<b>21</b>
<b>3. Metodologia</b>	<b>22</b>
<b>4. Estudi sobre la transparència, la publicitat, la rendició de comptes i el govern obert</b>	<b>25</b>
4.1 La transparència	25
4.2 La publicitat	28
4.3 La rendició de comptes	29
4.4 El govern obert	30
4.5 La transparència en el camp tributari	31
4.6 Mesures de transparència basades en la visió dels ciutadans	33
4.7 Efectivitat de les mesures de transparència	34
4.8 Avaluació de la transparència	35
<b>5. Marc d'anàlisi de la transparència tributària</b>	<b>36</b>
5.1 Dimensions de la transparència tributària	36
5.2 Proposta de marc teòric de la transparència tributària	39
<b>6. Anàlisi de dades</b>	<b>42</b>
6.1 Aproximació empírica	42
6.2 Fonts de dades	42
6.3 Operacionalització	43
<i>Variable dependent: moral tributària</i>	43
<i>Variables explicatives</i>	44
<i>Estratègia d'estimació</i>	45
6.4 Resultats de l'anàlisi de dades	45
<i>Proves de robustesa</i>	46
6.5 Conclusions de l'anàlisi de dades	46
<b>7. Resum de les revisions documentals i entrevistes</b>	<b>48</b>
7.1 Procés de canvi de l'agència fiscal sueca (Skatteverket): pràctiques i reflexions	48
a) <i>De caire organitzatiu</i>	48
b) <i>Sobre estratègia</i>	49

c) De caire comunicatiu: . . . . .	50
d) Sobre la participació: . . . . .	50
e) De caire operatiu: . . . . .	50
f) Temes d'investigació: . . . . .	51
<b>8. Proposta d'un indicador de transparència fiscal . . . . .</b>	<b>53</b>
<b>9. Conclusions . . . . .</b>	<b>57</b>
Milliores en el mesurament de la moral fiscal . . . . .	58
Milliores en el mesurament de les percepcions de justícia i equitat del sistema fiscal . . . . .	59
Milliores en el mesurament de les percepcions de compliment fiscal . . . . .	59
Milliores en el mesurament del coneixement fiscal . . . . .	60
<b>Bibliografia . . . . .</b>	<b>61</b>
<b>Annexos . . . . .</b>	<b>70</b>
Annex 1. Detall de la metodologia . . . . .	70
Seguiment i avaluació . . . . .	71
Annex 2. Revisions documentals de l'Skatteverket . . . . .	74
Annex 3. Reunions, entrevistes i grups de discussió. . . . .	75
Annex 4. Anàlisi de dades . . . . .	88
Annex 5. Indicadors del WGI i CPI . . . . .	92
Annex 6. Detall de les variables de l'índex de transparència fiscal . . . . .	94
A. DIMENSIÓ DISTRIBUTIVA . . . . .	94
B. DIMENSIÓ RETRIBUTIVA . . . . .	100
C. DIMENSIÓ PROCEDIMENTAL . . . . .	106

## Índex taules

Taula 1. Atributs desitjables per a un sistema fiscal, segons el Tax Policy Concept Statement N°. 4 dels Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals. . . . .	38
Taula 2. Dimensions de la <i>tax transparency</i> i atributs essencials. . . . .	40
Taula 3. Variables de les rondes ESS4, ESS5 i ESS6. . . . .	44
Taula 4. Resum dels resultats (* < 0,10; ** < 0,05; *** < 0,01). . . . .	45
Taula 5. Classificació socioeconòmica europea (ESEC) segons diferents agregacions. . . . .	95
Taula 6. Classificació de les empreses segons la recomanació de la CE. . . . .	95

## Índex gràfics

Gràfic 1. Dades de pressió fiscal (impostos i cotitzacions/PIB). . . . .	12
Gràfic 2. Dades de pressió fiscal 2014. . . . .	13
Gràfic 3. Variació de la pressió fiscal 2004-2014. . . . .	13
Gràfic 4. Percepció de la pressió fiscal a Espanya. . . . .	14
Gràfic 5. Percepció de la utilitat dels impostos. . . . .	15
Gràfic 6. Percepció de la justícia de l'intercanvi. . . . .	16
Diagrama 1. Relacions entre l'accés a la informació, transparència i rendició de comptes.. . . .	20





# 1 Introducció

## 1.1 El frau fiscal

Els impostos són una de les pedres angulars de qualsevol societat. Els sistemes tributaris no només s'han vist com la forma en què els estats recaptin els ingressos, sinó també com una important «solució al creixent problema de la desigualtat en la societat moderna» (Pechman, 1983; Weber i Widalsky, 1986; Witte, 1985). Això té com a conseqüència que l'incompliment de les obligacions fiscals esdevingui un greu obstacle no només per a l'eficiència econòmica i l'equitat horitzontal (igualtat de tracte als ciutadans), sinó també per a l'equitat vertical (lligada a la redistribució de la renda i la reducció de les desigualtats de renda i riquesa). L'evasió fiscal<sup>1</sup> —és a dir, la reducció voluntària de la càrrega impositiva per mitjans il·legals (Elffers *et al.*, 1987)— és, en diversos graus i formes, un fenomen habitual en qualsevol estat, atès que, per molt efectius que siguin els mecanismes de control i vigilància, sempre hi ha un cert marge per al frau. Tal com s'exposa a la llei de 2006 de lluita contra el frau fiscal (BOE, 2006), aquest últim:

«es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; en definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario».

El problema de l'evasió d'impostos adquireix una dimensió singularment preocupant en el cas de l'Estat espanyol. Segons diverses estimacions, l'economia submergida espanyola es manté en un volum molt elevat durant les últimes dècades (Alañón i Gómez-Antonio, 2005; Arrazola *et al.*, 2011) i equivaldria a un 20%-25% del seu PIB, unes xifres que en qualsevol cas estan per sobre de la mitjana dels països similars de l'OCDE (Schneider, 2012).<sup>2</sup> Per fer-nos una idea de les conseqüències del frau tributari al pressupost públic, resultarà útil la següent dada: si es poguessin recaptar els impostos evadits, la totalitat del deute públic espanyol quedaria saldada en un període inferior als nou anys (Murphy, 2012).

Entre les investigacions que tracten de comprendre els factors explicatius del frau fiscal, ocupen un lloc destacat aquelles que estudien les actituds dels ciutadans respecte als impostos. I és que, tot i els enormes progressos assolits per les ciències socials en les últimes quatre dècades, la investigació del frau es troba «encara en la seva infància» (Kirchler, 2007: XV). Els seus resultats empírics són poc sòlids, fragmentaris i sovint contradictoris (Alm,

---

1 El frau fiscal és el frau comès contra la hisenda pública, en forma d'evasió d'impostos —evasió fiscal— o de qualsevol altra irregularitat, que tingui com a conseqüència un benefici il·lícit o no declarat, amb conseqüències fiscals. En l'estudi utilitzarem indistintament els termes *frau fiscal* i *evasió fiscal*.

2 Vegeu Schneider (2005) per a una descripció de la relació entre economia submergida i evasió fiscal.

2012; Kirchler, 2007; Niemirowski *et al.*, 2001). En definitiva, hi ha encara importants llacunes en la nostra comprensió d'aquest fenomen tan complex, i cal per tant un gran esforç investigador addicional (Alm, 2012: p. 73).

### *El concepte de moral fiscal*

El model teòric dels economistes neoclàssics Allingham i Sandmo (1972) es considera la pedra fundacional de la investigació contemporània de l'evasió fiscal. Aquest model redueix el problema de l'evasió a una mera maximització de la utilitat: el contribuent calcula racionalment quants diners li surt a compte evadir tenint en compte el tipus impositiu, la renda, la probabilitat d'inspecció i la quantia de les sancions. Molts investigadors, però, han anat reconeixent de forma creixent que aquesta concepció del contribuent segons el model de l'*homo economicus* és inadequada per donar compte del fenomen del frau. La principal crítica es basa en el fet que, atesos els paràmetres de multes i inspeccions existents, el model econòmic tradicional prediu un nivell de frau superior al que s'estima en la realitat. Des de la perspectiva econòmica estàndard, el pagament d'impostos (quan no té lloc a la font) apareix com un acte «quasi-voluntari» (Levi, 1988).

Impulsats per la necessitat d'incorporar variables explicatives addicionals, els científics socials han dirigit la seva atenció a les actituds i percepcions dels ciutadans davant de la conducta evasora. L'eina més important de què disposa aquesta nova perspectiva sociopsicològica del frau és l'anomenada «moral fiscal» o «consciència fiscal», concepte que recull la predisposició a pagar impostos més enllà de les consideracions estrictament econòmiques o instrumentals, així com el nivell de tolerància o justificació vers el frau fiscal. En concret, la moral fiscal acostuma a definir-se com aquella «motivació intrínseca» (Feld i Frey, 2002) o «voluntat interioritzada» que posseeix un ciutadà respecte al compliment de les seves obligacions tributàries (Braithwaite i Ahmed, 2005).

### *Les enquestes sobre moral fiscal*

Les enquestes d'opinió han estat un dels instruments més utilitzats per capturar els aspectes relatius a la dimensió motivacional del compliment, en particular mitjançant l'anàlisi de les percepcions i actituds dels ciutadans enfront del sistema fiscal. Aquests treballs tenen l'origen en l'obra precursora de Schmolders (1965) i l'Escola de Colònia de psicologia financera dels anys seixanta. No obstant això, no ha estat fins a la primera dècada del segle XXI que han començat a proliferar. En aquest sentit, cal destacar la tasca de Benno Torgler, autor de desenes d'articles i cap visible del corrent d'estudis específics sobre *tax morale* (Torgler, 2007).

Habitualment, en aquestes investigacions la moral fiscal s'identifica amb una variable *proxy* que mesura la tolerància davant el frau, generalment mitjançant preguntes similars a la que podem trobar a la World Values Survey («Creu que està justificat, l'impagament d'impos-

tos?»). Així, aquest tipus d'estudis solen consistir en una sèrie de regressions estadístiques que tracten d'«obrir la caixa negra» de la moral fiscal, i determinar els factors explicatius que resulten significatius (Torgler, 2004; Torgler i Murphy, 2004). D'aquesta manera s'han pogut trobar, a nivell individual, correlacions entre la moral fiscal i variables sociodemogràfiques com el sexe (Torgler i Valev, 2010) o l'edat (Braithwaite *et al.*, 2010), però també amb variables ideològiques com la confiança en el govern (Torgler, 2003), la percepció d'ineficiència en la despesa pública (Barone i Mocetti, 2011), la religiositat (Stack i Kposowa, 2006) o el patriotisme (McGregor i Wilkinson, 2012). Cal destacar que la moral fiscal també està correlacionada amb l'evasió autodeclarada (Demir *et al.*, 2008) i amb els nivells de compliment observats al laboratori (Dulleck *et al.*, 2012), així com, en un nivell agregat, amb el volum d'economia submergida d'un país (Halla, 2012). Aquestes associacions porten a pensar que la moral fiscal pot ser un factor crucial si volem explicar el comportament efectiu dels contribuents.

Pel que fa a Espanya, trobem diversos treballs sobre fiscalitat basats en dades d'enquestes. En primer lloc trobem els estudis pioners realitzats per De Juan a la dècada dels noranta (De Juan, 1992 i 1995; De Juan i Truyols, 1993; De Juan *et al.*, 1994). En segon lloc, ja dins del present segle, tenim un grup d'investigacions com ara les de Prieto, Sanzo i Suárez (2006), Alm i Gómez (2008), Alarcón, De Pablos i Garre (2009), Torgler i Martínez-Vázquez (2009), María-Dolores, Alarcón i Garre (2010), Alarcón, Beyaert i De Pablos (2012) i, més recentment, Llácer (2014), Giachi (2014) i Noguera *et al.* (2011 i 2014).

No obstant això, tractant-se d'un país en què el frau fiscal mostra dimensions preocupants i en què, a més, hi ha un fort debat sobre el finançament del sistema autonòmic, seria sens dubte desitjable que es duguessin a terme un major nombre d'aquestes investigacions. Cal tenir en compte, a més, que des de fa anys hi ha enquestes periòdiques de caràcter específic sobre fiscalitat a l'Estat espanyol, com la d'*Opinió pública i política fiscal* del CIS i la d'*Opinions i actituds fiscals dels espanyols* de l'IEF, les dades de les quals no han estat plenament explotades. Fins avui, el de Giachi (2014) és l'únic treball sobre moral fiscal que explota les dues fonts. Per la seva banda, Alm i Gómez (2008) empren les dades del CIS, i Delgado *et al.* (2001) les de l'IEF, tot i que únicament de forma descriptiva. Més recentment, Noguera *et al.* (2014) han analitzat exhaustivament la sèrie històrica de l'enquesta del CIS, i n'han obtingut resultats que suggereixen la conveniència d'una reformulació i ampliació de les preguntes sobre aquest tema, a fi d'obtenir mesuraments més precisos i executar anàlisis més concloents. Malauradament, excepte l'estudi puntual de Noguera *et al.* (2011) en col·laboració amb el CEO (Centre d'Estudis d'Opinió), no hi ha dades similars per a Catalunya generades per institucions públiques.

Malgrat l'indubtable interès de les enquestes sobre moral fiscal i actituds fiscals en general, aquestes presenten també algunes limitacions. En primer lloc, les enquestes actitudinals no permeten obtenir dades massa fiables sobre conducta efectiva dels contribuents; només amb estudis de camp, basats en dades conductuals directes o evidència experimental, es pot tenir informació sòlida sobre la qüestió. En segon lloc, la formulació de les preguntes, en especial les que intenten capturar la moral fiscal, pot condicionar el sentit i la interpretació de les respostes, i necessàriament es tradueix en la construcció de variables *proxy* que només indiquen indirectament l'existència de determinats nivells de moral fiscal.

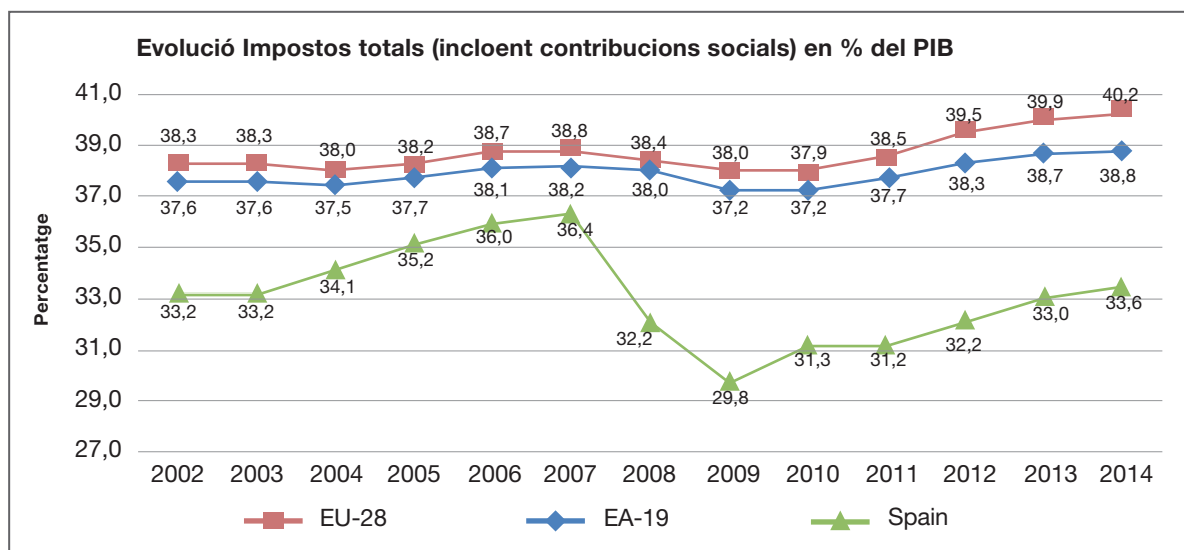
## 1.2 Percepcions sobre el sistema tributari

Catalunya presenta una economia submergida que, segons les últimes dades del sindicat de tècnics d'Hisenda (GESTHA, 2014), suposa el 22,3% del seu PIB. Aquesta xifra es pot vincular a l'existència d'una moral fiscal baixa, com apunta el fet que, malgrat que un 89,9% dels enquestats creu que els impostos són necessaris per assolir la justícia social, el 70% considera que paga més del que rep per part de les administracions públiques, el 55% opina que el sistema d'impostos en conjunt és injust i un 73% creu que l'Administració hauria de fer més esforços per combatre el frau (Noguera *et al.*, 2011).

En el conjunt de l'Estat, i segons les dades del Baròmetre del juliol de 2016 del CIS, la corrupció i el frau es situen en el segon lloc com a principal problema percebut pels ciutadans: un 29% dels enquestats afirma que «els impostos són una cosa que l'Estat ens obliga a pagar sense saber molt bé a canvi de què»; un 63,3% pensa que la societat es beneficia poc o res del que paguem a les administracions públiques en impostos i cotitzacions; un 59,3% pensa que les administracions públiques li donen menys del que paga en impostos i cotitzacions; i un 54,8% pensa que els ciutadans en som poc o molt poc conscients i responsables. Al mateix temps, però, un 88,1% es veu a si mateix com a força o molt conscient i responsable; un 86,6% pensa que els impostos no es cobren amb justícia, és a dir, que no paguen més els que més tenen; i un 94,6% creu que hi ha bastant o molt frau fiscal (CIS, 2016).

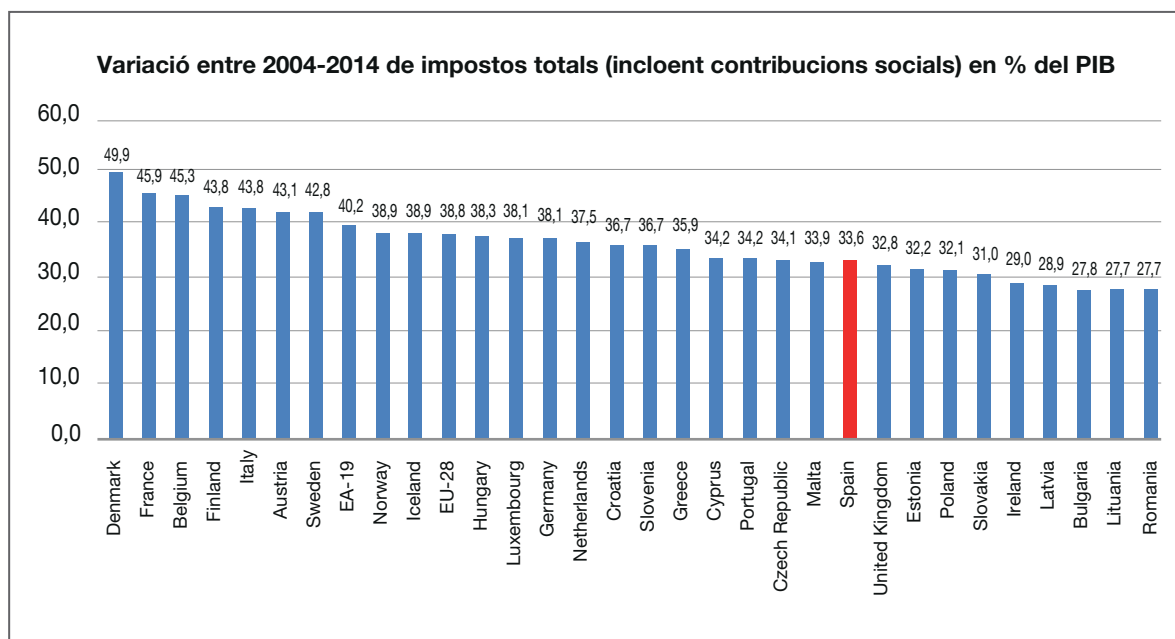
Pel que fa a les dades de *pressió fiscal* —vegeu els gràfics 1 i 2—, entesa com la «relació entre els ingressos tributaris totals d'un país, incloses les cotitzacions a la seguretat social, i el seu producte interior brut, veiem com en el cas de l'Estat espanyol es manté des de 2002 entre el 31% i el 37% del PIB, mentre que el 2014 es manté en 33,6%, molt per sota de la UE-19 i la UE-28, que s'acosten al 40% (i arriba fins al 50% en casos com Dinamarca).

**Gràfic 1. Dades de pressió fiscal (impostos i cotitzacions/PIB).**



Font: Eurostat.

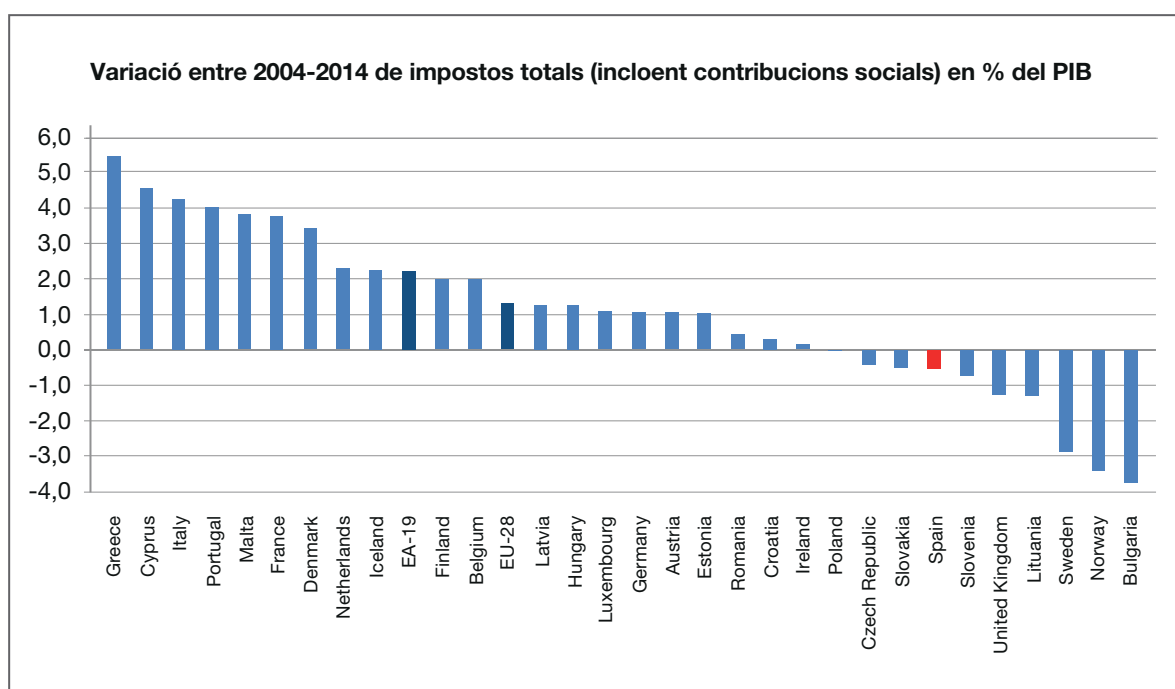
**Gràfic 2. Dades de pressió fiscal 2014.**



Font: Eurostat.

En el gràfic 3 podem veure l'evolució que hi ha hagut en la pressió fiscal als països europeus entre 2004 i 2014. Tot i això, les dades sobre pressió fiscal cal valorar-les amb cautela, ja que hem de tenir en compte que no tots els països tenen el mateix grau de protecció social i, per tant, això fa que les despeses associades a aquesta no siguin comparables.

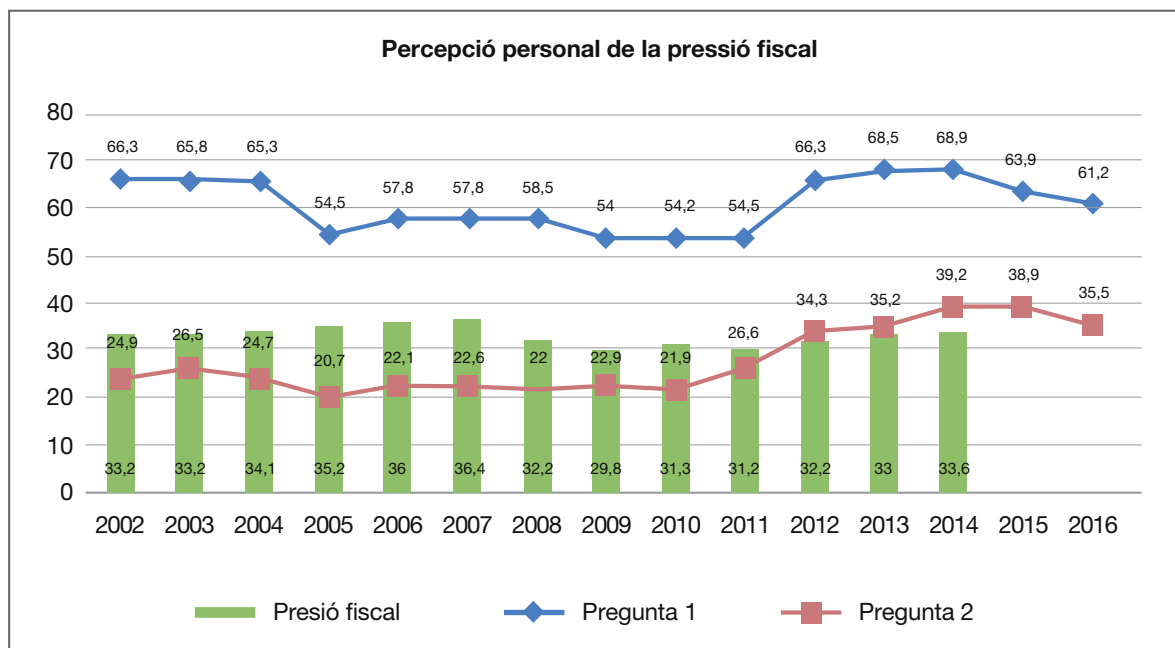
**Gràfic 3. Variació de la pressió fiscal 2004-2014.**



Font: Eurostat.

Pel grau de correlació implícit que hi ha entre la pressió fiscal i el PIB, sembla que els motius de l'existència d'una baixa pressió fiscal tenen l'origen principalment en dues característiques de l'economia espanyola: l'elevat grau de frau fiscal i la desacceleració de l'activitat econòmica durant els darrers anys.

**Gràfic 4. Percepció de la pressió fiscal a Espanya.**



Font: elaboració pròpia amb dades del CIS i d'Eurostat.

\* La pressió fiscal es defineix com la proporció que representa el total d'impostos (incloent les contribucions a la seguretat social) sobre el PIB del país. Les dades s'han obtingut d'Eurostat.

Pregunta [1]: «¿Diría Ud. que lo que pagamos en España en impuestos es mucho, regular o poco?» (sèrie corresponent a la resposta «Molt»).

Pregunta [2]: «Y en comparación con otros países de Europa, ¿piensa Ud. que en España se pagan más, igual o menos impuestos?» (sèrie corresponent a la resposta «Més»).

Podem veure, en el gràfic 4, com a partir de l'any 2010 hi ha hagut un increment de més del 60% dels enquestats —el 21,9% de l'any 2010 passa pel màxim del 39,2% de l'any 2014 i arriba fins al 35,5% de l'any 2016— que pensen que a Espanya es paguen més impostos que a altres països d'Europa, i alhora, en el mateix període, també s'incrementa el percentatge que opina que es paga «molt» en impostos. Aquesta situació segueix un cert paral·lelisme amb les pujades de l'IVA<sup>3</sup> experimentades els anys 2010 i 2012.

Una altra mesura que s'utilitza en alguns estudis de fiscalitat és la d'*esforç fiscal*, entès com l'esforç que suposa pagar una quantitat determinada d'impostos. Com que aquest esforç depèn de la quantitat d'ingressos —suposa un major esforç per a qui té menys ingressos—,

<sup>3</sup> L'impost sobre el valor afegit (IVA) es mantenia des del gener de 1995 en el tipus general del 16%, un tipus reduït del 7% i un tipus superreduït del 4%. El juliol de 2010, aquests tipus van passar a ser del 18%, el 8% i el 4%, respectivament, i el setembre de 2012, del 21%, el 10% i el 4%, també respectivament.

usualment s'utilitza un índex que és el resultat de dividir la pressió fiscal per la renda per capita: l'índex de Frank.

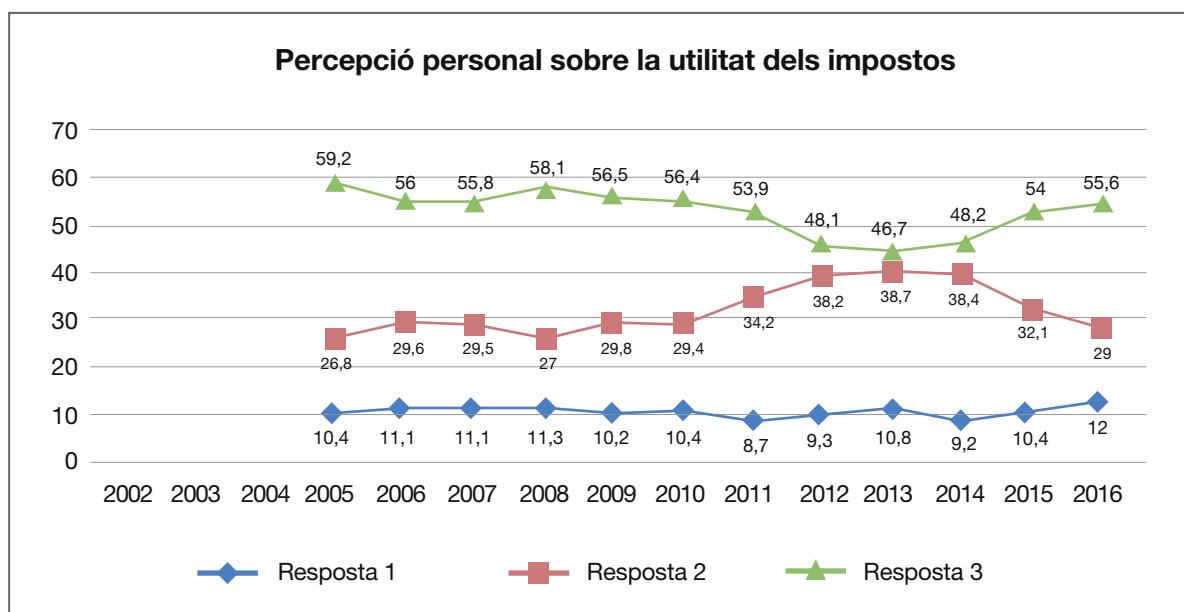
Cal, però, parar atenció al fet que la mesura de l'esforç fiscal mitjançant l'índex de Frank ha estat molt criticada. D'una banda, no sembla l'eina més adequada per determinar el que costa a cada ciutadà pagar els seus impostos, ja que el PIB per capita implica dividir el PIB total entre tots els ciutadans, però no tothom contribueix a aconseguir aquest PIB de la mateixa manera, i a més la càrrega impositiva no recau sobre cadascú de la mateixa manera. D'altra banda, l'índex tampoc recull les diferències de desenvolupament econòmic entre països (o del mateix país en diferents moments del temps), així com diferències en l'estructura econòmica, la població, la productivitat o les taxes d'activitat.

Aquest índex s'ha utilitzat des de certes posicions ideològiques i des de determinades escoles del pensament econòmic per emmascarar un problema que sens dubte és clar d'acord amb les dades: Espanya té un dèficit públic important des que va esclatar la crisi econòmica, principalment per la seva baixa recaptació tributària. És a dir, la pressió fiscal a Espanya és entre 5 i 7 punts percentuals inferior a la mitjana europea; la recaptació tributària també és sensiblement inferior a la mitjana europea i es mostra insuficient per als nivells de despesa pública actuals.

Tal com hem vist, un dels factors que semblen influir en la percepció dels ciutadans és «la quantitat d'impostos que es paguen», però creiem rellevant conèixer també per a què creuen els ciutadans que serveixen els impostos.

Podem veure, en el gràfic 5, l'evolució dels resultats de les enquestes del CIS sobre la utilitat dels impostos.

**Gràfic 5. Percepció de la utilitat dels impostos.**



Font: elaboració pròpia amb dades del CIS.



Pregunta CIS: «Me gustaría que me dijera cuál de las siguientes frases refleja mejor su opinión sobre los impuestos.»

Resposta [1]: «Los impuestos son un medio para distribuir mejor la riqueza en la sociedad.»

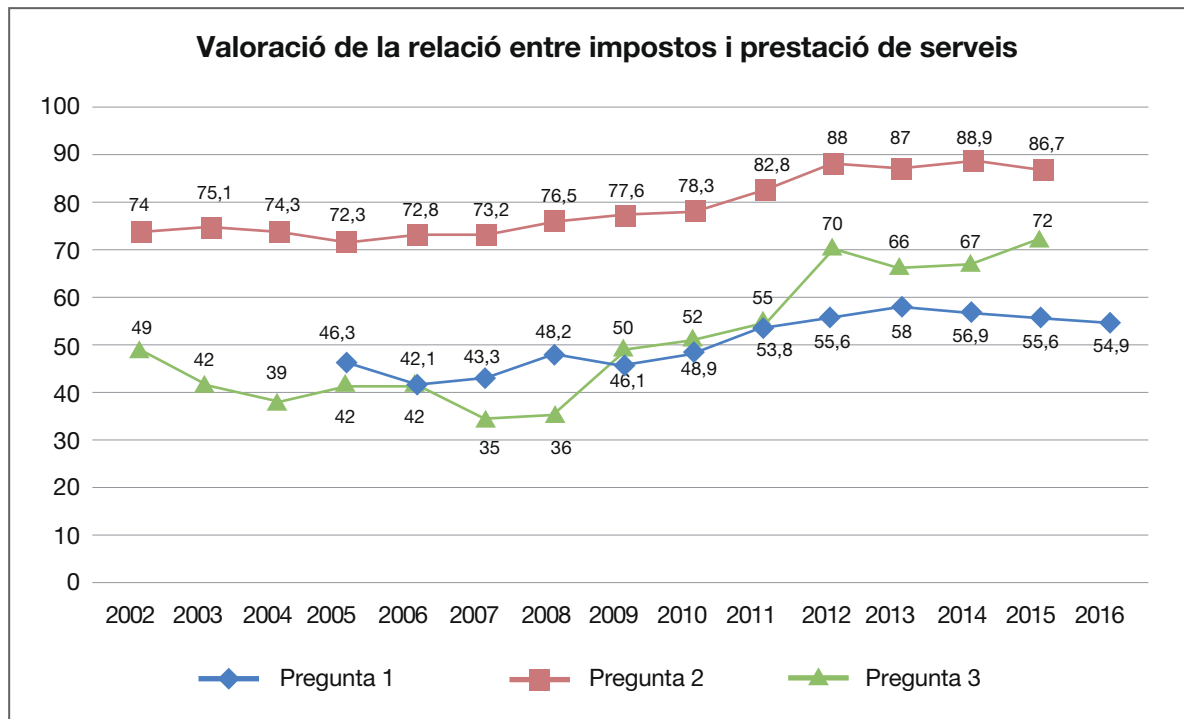
Resposta [2]: «Los impuestos son algo que el Estado nos obliga a pagar sin saber muy bien a cambio de qué.»

Resposta [3]: «Los impuestos son necesarios para que el Estado pueda prestar servicios públicos, hacer carreteras, etc.»

Observem com des de l'inici de la crisi, l'any 2007, hi ha hagut un increment de més del 30% —del 29,5% al 38,7%— dels enquestats que qüestionen la utilitat dels impostos i afirmen que «el impuestos són quelcom que l'Estat ens obliga a pagar sense saber molt bé a canvi de què». Però, ahora, en el mateix període, pràcticament no varia el percentatge d'enquestats que opinen que els impostos són una eina per millorar l'equitat vertical, amb la qual cosa ajuden a redistribuir millor la riquesa.

Un altre punt que cal destacar és la relació entre impostos i serveis-prestacions —valoració de l'intercanvi—, que podem veure en el gràfic 6. Tot i que la funció principal de les agències tributàries és recaptar, la percepció de justícia que els ciutadans tenen respecte dels impostos es mostra, en la literatura acadèmica, lligada també a la quantitat i la qualitat del que reben en relació amb aquests impostos que paguen.

**Gràfic 6. Percepció de la justícia de l'intercanvi.**



Font: elaboració pròpia amb dades del CIS i de l'IEF.

Pregunta [1]: «En general, teniendo en cuenta los servicios públicos y prestaciones sociales existentes, ¿diría Ud. que, en conjunto, la sociedad se beneficia mucho, bastante, poco o nada de lo que pagamos a las administraciones públicas en impuestos y cotizaciones?» (sèrie corresponent a la resposta «Poco»).



Pregunta [2]: «¿Y cree Ud. que, en general, los impuestos se cobran con justicia, esto es, que pagan más quienes más tienen, o no lo cree así?» (sèrie corresponent a la resposta «No lo creo»).

Pregunta [3]: «De acuerdo con lo que Ud. conozca, crea o haya oído hablar sobre los impuestos que se pagan en otros países europeos y la cantidad y calidad de los servicios y prestaciones públicas que reciben a cambio los ciudadanos de estos países, ¿cree Ud. que en España esta relación es...? (a) peor que en otros países europeos; (b) más o menos igual que en otros países europeos; (c) mejor que en otros países europeos.» (IEF; sèrie corresponent a la resposta «Peor que en otros países europeos»).

En aquest cas podem veure que la majoria dels enquestats pensa que, en relació amb els impostos que es paguen, la societat rep poc benefici —gràfic 6, pregunta 1—, i, a més, que la relació entre els impostos que es paguen i els serveis i prestacions que es reben a Espanya no està al mateix nivell que en altres països de la Unió Europea —gràfic 6, pregunta 3. El percentatge d'aquestes dues opinions s'incrementa contínuament des de l'inici de la crisi, i en el cas de la segona, l'any 2015 arriba al seu màxim històric del 72%.

D'altra banda, pel que fa a l'equitat vertical, l'opinió majoritària, que també creix des de l'inici de la crisi, és que els impostos no es cobren amb justícia, és a dir, que no paguen més els que més tenen —gràfic 6, pregunta 2.

A partir de les dades presentades, sembla clar que s'han de tenir molt en compte les percepcions que la població té del sistema fiscal a l'hora de dissenyar estratègies institucionals adients per combatre l'evasió fiscal i que contribueixin tant a millorar la justícia efectiva del sistema fiscal com a augmentar els ingressos públics sense necessitat d'apujar els tipus impositius. Aquesta tasca resulta especialment rellevant si recordem les grans dificultats que als darrers temps pateixen els governs a l'hora de mantenir les polítiques pròpies de l'estat del benestar, i les creixents pressions existents orientades a la consolidació pressupostària.

És en aquest context on adquireix una especial importància la noció de transparència, entesa com l'alliberament d'informació sobre les institucions que és rellevant per a la seva avaluació, i el seu estudi com a possible factor d'influència social en el comportament tributari.

### 1.3 Influència social en el comportament tributari

Els models d'elecció racional del comportament econòmic sovint ignoren que els agents no prenen decisions econòmiques en un buit social, sinó en el context d'una varietat de percepcions i interaccions socials. En concret, els models tradicionals de l'elecció racional de compliment tributari han concebut els contribuents com a decisors socialment aïllats que només responen a la dissuasió. No obstant això, la conducta «econòmica» també és «social», almenys en el sentit que «la probabilitat d'un individu de fer una acció determinada depèn de tots els individus que l'hagin feta prèviament» (Hedström i Ibarra, 2010: p. 315).

Hi ha molts mecanismes que poden crear efectes d'interacció social en contextos com ara el comportament de pagament d'impostos:

- les normes socials, és a dir, la pressió social per conformar-se a una determinada norma de conducta fiscal socialment «adequada» o «correcta»;

- la conformitat social: la convergència espontània en un comportament tributari mitjà observat o percebut;
- la imitació racional: en condicions d'incertesa pel que fa a la probabilitat de ser inspeccionat i sancionat per evasió d'impostos, l'ajust al nivell de compliment tributari dels teus «iguals» pot ser una estratègia raonable;
- l'aprenentatge social: si els agents saben el que altres agents fan, poden aprendre d'ells i ajustar el seu compliment tributari en el seu propi benefici;
- la interacció estratègica: si s'utilitza la recaptació fiscal per crear béns públics que beneficien a tots, els contribuents poden estar jugant un joc d'acció col·lectiva o dilema estratègic en què, depenent de quants agents estiguin disposats a cooperar, els sortirà a compte cooperar ells mateixos o deixar-ho de fer;
- els efectes d'equitat: si els agents se senten tractats injustament o de manera desigual en comparació d'altres, poden modificar el seu compliment tributari en conseqüència.

Si hi ha efectes d'influència o interacció social en el comportament tributari, el seu coneixement seria útil per als objectius de política pública, com ara la prevenció del frau fiscal i la previsió adequada dels efectes de les normes tributàries. Es podria esperar que els mecanismes d'influència social en el cas de compliment tributari es generessin bàsicament per la via de la difusió d'informació, ja que el comportament d'impostos és privat i difícil d'observar. De fet, alguns estudis (Bergman i Nevárez, 2005; Torgler, 2007 i 2008) mostren que la informació sobre els nivells mitjans de compliment pot tenir un efecte sobre les decisions dels individus a l'hora de no declarar totes les seves rendes i/o béns gravables. No obstant això, la possibilitat que la pressió social pel compliment tributari es pugui «disparar» també per via normativa no ha de ser rebutjada: els individus poden convergir en el nivell mitjà de compliment entre els seus «iguals» no només pel fet que ajustin la seva estimació del risc individual de ser auditat i multat a la del seu grup de referència (mecanisme informatiu), sinó també perquè infereixin que el compliment per sota de la mitjana del grup no s'aprovarà socialment (mecanisme normatiu).

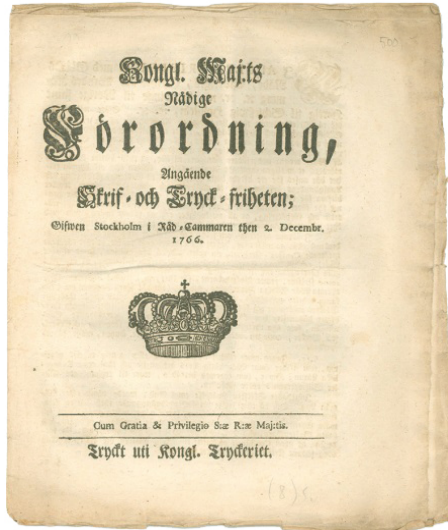
No és sorprenent, per tant, que l'estudi del compliment tributari consideri cada vegada més mecanismes d'influència social o contagi social (Myles i Naylor, 1996; Hedström i Ibarra, 2010; Fortin *et al.*, 2007; Nordblom i Žamac, 2012; Bergman i Nevárez, 2005; Noguera *et al.*, 2014). D'acord amb Torgler (2008: p. 1251), les persones que tenen els evasors d'impostos com a companys o amics en el seu cercle personal són més propenses a evadir elles mateixes, però el mateix autor assenyala que les interaccions socials són un dels problemes més inexplorats en el camp del compliment tributari (Ibíd.: p. 1261).

D'altra banda, acadèmics de països com Suècia, amb una important tradició en *behavioural sciences* i amb una agència tributària que aplica mesures concretes basades en estudis de *behavioural tax policies*, destaquen que fer les institucions polítiques més transparents és una gran manera de generar dinàmiques informatives i normatives que disparin processos d'influència social virtuoses pel que fa al compliment tributari (Naurin i Lindstedt, 2006).

Podem concloure, doncs, que la transparència aplicada a la informació sobre l'Administració pública, és a dir, la divulgació d'informació que és rellevant per a l'avaluació de la seva gestió,

pot ser un factor d'influència en la millora de la moral fiscal, i tenir una influència directa o indirecta en la millora del compliment.

## 1.4 Accés a la informació pública



La Llei de llibertat de premsa sueca de 1776.

Ja al segle XVIII, Suècia va legislar sobre l'accés públic als documents del Govern. La Llei, anomenada *The Freedom of the Press Act* (en suec: *Tryckfrihetsförordningen*, o *TF*), va suposar una eina important contra la corrupció i el tractament desigual dels ciutadans per part dels poders governamentals, ja que va fer augmentar la legitimitat percebuda del Govern i dels polítics, i es va convertir en un element essencial en la mentalitat sueca.

La llei estableix principis com el de publicitat (en suec: *Offentlighetsprincipen*), que promou que tota la informació i els documents creats o rebuts per una institució pública (govern local o central, i tots els ens públics) estiguin disponibles per a tots els ciutadans. També estableix que les institucions públiques han de

fer tot el possible per facilitar l'accés a qualsevol informació que hom desitgi, i tan aviat com sigui possible. Les úniques excepcions a aquesta regla són els casos regulats en la Llei de publicitat i la Llei de secrets oficials de 2009, les quals detallen quins tipus de documents, en quines circumstàncies i envers qui poden mantenir-se en secret (Constitution of Sweden 2017, April 9).

Posteriorment, en el context de la Declaració universal dels drets humans de 1949 es presenta, en el seu article 19, una accepció de la llibertat d'informació, la qual inclou l'accés a la informació en poder de l'estat. L'article 19 de la Declaració estableix que:

«tot individu té dret a la llibertat d'opinió i d'expressió; aquest dret inclou el de no ser molestat a causa de les seves opinions, el d'investigar i rebre informacions i opinions, i el de difondre-les, sense limitació de fronteres, per qualsevol mitjà d'expressió».

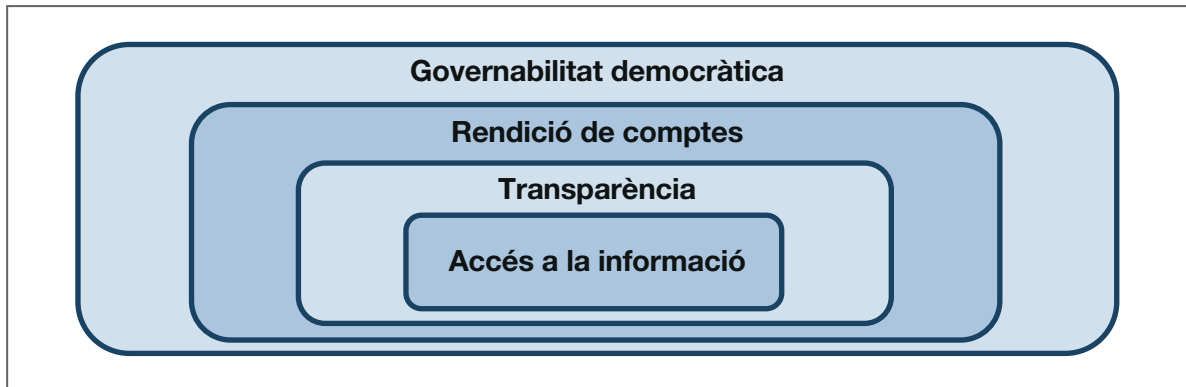
El vincle que es presenta entre la capacitat dels ciutadans de conèixer la informació en poder de l'estat i la millora del sistema democràtic ha estat, usualment, la justificació per a l'existència de la regulació d'aquest dret. Res podria ser més axiomàtic per a una democràcia que el principi d'exposar els processos del govern a un constant escrutini públic (Rourke, 1960).

La informació esdevé essencial per a un debat adequat, en el qual els participants puguin participar al màxim de les seves capacitats. L'accés a la informació està vinculat a processos de rendició de comptes (*accountability*), i aquests poden ser interpretats com una relació social entre els que poden demanar comptes i els que n'han de rendir (Mulgan, 2003). Diver-

sos autors indiquen que com més informació disponible hi ha, millor és la possibilitat dels ciutadans de fer retre comptes als polítics i servidors públics (Piotrowski, 2007).

Una possible visualització de les relacions entre accés a la informació, transparència i rendició de comptes s'aprecia en el següent diagrama:

**Diagrama 1. Relacions entre l'accés a la informació, transparència i rendició de comptes.**



Font: López Ayllón (2007).

## 2 Delimitació de l'objecte d'estudi

Aquest document és fruit d'una recerca promoguda a partir de la subvenció a treballs de recerca sobre l'Administració pública de l'Escola d'Administració Pública de Catalunya (Resolució GRI/2711/2014, de 21 de novembre), i ha estat sotmès a una avaluació externa que n'ha validat el contingut i n'ha recomanat la publicació. L'objectiu central de la recerca ha estat estudiar els efectes que poden tenir les mesures de transparència tributària sobre les percepcions dels ciutadans i, per tant, en la seva moral fiscal o motivació intrínseca per pagar impostos. Aquest projecte s'emmarca dins d'un corrent acadèmic i institucional que atorga una importància central als elements que aconseguixen enfortir el «contracte social» entre els ciutadans i el govern (Rothstein, 2001).

Els objectius genèrics del projecte són, per tant:

- I. estudiar com les mesures de transparència i publicitat poden ajudar a crear i mantenir moral fiscal, i
- II. estudiar com la transparència i la publicitat poden millorar la gestió i l'Administració tributària.

Aquests objectius generals s'han concretat en cinc objectius específics:

1. realitzar un estudi de les dimensions de la transparència i la publicitat en el camp de les polítiques tributàries per establir un marc sociològic d'anàlisi;
2. analitzar la influència de les mesures de transparència i publicitat en la moral fiscal (acompliment voluntari en el pagament dels impostos);
3. realitzar un estudi del nivell de transparència d'agències tributàries de referència (en especial, la de Suècia);
4. establir un indicador que reculli el nivell de transparència d'una agència tributària; i
5. elaborar una proposta normativa d'actuacions, basades en l'estudi-inventari de mesures de *behavioural policy* en termes de transparència i informació que s'hagin aplicat i funcionin en altres agències tributàries, orientades a l'aplicació de transparència i publicitat en la rendició de comptes i al govern obert a una agència tributària moderna que es basi en la conscienciació, la confiança i la cooperació amb la societat civil.

### 3 Metodologia

Una vegada hem delimitat l'objecte de la nostra recerca, i abans de passar a desenvolupar pròpiament el contingut del treball, creiem oportú aturar-nos un moment i fer una breu referència a la metodologia que hem emprat per realitzar-lo. Les consideracions que farem en aquest apartat pretenen destacar de forma esquemàtica alguns dels aspectes generals que han guiat la nostra investigació, amb el benentès que a l'annex 1 d'aquest treball es desenvolupen, amb un major grau de detall, tots aquests elements metodològics.

#### a) Tècniques de recollida d'informació

El primer aspecte a què ens hem de referir és el relatiu a les tècniques de recollida d'informació. En aquest sentit, podem dir que per a l'execució d'aquesta recerca hem utilitzat dades secundàries provinents de bases de dades estadístiques i dades documentals de webs de diferents agències tributàries i organitzacions ciutadanes relacionades amb la fiscalitat i/o la transparència. També s'han emprat dades primàries generades a partir d'entrevistes amb acadèmics i gestors tributaris. Hem utilitzat tècniques d'anàlisi quantitativa sobre les dades estadístiques i d'anàlisi qualitativa sobre les dades d'entrevistes i documentals.

#### b) Procediment

En primer lloc, s'ha fet una anàlisi —lectura, resum i selecció— de les publicacions científiques sobre sociologia fiscal i transparència. Es poden veure, els articles consultats, a l'apartat de bibliografia.

En segon lloc, s'han utilitzat diverses fonts de dades de tipus social —valors i actituds— com ara la World Values Survey, l'European Values Survey i l'European Social Survey.

En tercer lloc, també s'ha dut a terme una tasca de recollida d'informació sobre mesures de transparència tributària a partir de les fonts ofertes per diferents administracions públiques, tant d'àmbit nacional —Agència Tributària de Catalunya-ATC, Agència Estatal de Administración Tributaria-AEAT— com internacional —l'agència tributària sueca (Skatteverket) i l'agència tributària australiana (ATO)—, així com d'associacions i plataformes no governamentals i ciutadanes —Plataforma Fiscalitat Justa, Transparència Internacional, etc.

En quart lloc, s'ha dut a terme una tasca de recollida d'informació sobre guies d'aplicació i d'avaluació de mesures de transparència: d'àmbit municipal —Infoparticip@ i ITA—, d'àmbit autonòmic —INCAU—, diputacions —INDIP—, parlaments —IPAR—, gestió de l'aigua —INTRAG— i clubs de futbol —INFUT—; la guia de l'aplicació de la Llei 19/2014 per a entitats locals, la *Guia de transparència per a les associacions i fundacions perceptores de subvencions i ajuts públics*, el manual i guia d'autoavaluació *Transparència i qualitat de la informació de les entitats sense ànim de lucre* i el sistema d'acreditació d'Acreditra.



Un cop sistematitzada la informació obtinguda de totes aquestes fonts, vam detectar una sèrie de característiques comunes pel que fa a les polítiques de transparència. En particular, les següents:

- Les recomanacions d'implantació i avaluació van orientades al compliment legal, tant pel que fa a la *Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno* com a la *Llei 19/2014, de 29 de desembre, de transparència, accés a la informació pública i bon govern*. Els esforços, doncs, s'han centrat en el compliment de les obligacions previstes i no tant a promocionar l'elaboració de recomanacions directrius, normes i bones pràctiques en matèria de transparència, accés a la informació pública i bon govern —funció que en l'àmbit estatal té encomanada el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno. Segons el Parlament de Catalunya, l'Administració pública té encomanat «exercir la iniciativa normativa de manera que el marc normatiu resultant sigui previsible, tan estable com sigui possible i fàcil de conèixer i comprendre per als ciutadans i els agents socials» (DOGC, 2014).
- Les guies d'aplicació i avaluació explorades, referents a diferents sectors d'activitat, potser fruit de la joventut de les dues lleis, també s'han orientat clarament al compliment o l'adhesió a llei.
- Hi ha un ús molt reduït de les dades publicades. En el cas del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, es van rebre 649 peticions d'informació durant l'any 2015, i només 16 peticions tramitades pel Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda de la Generalitat de Catalunya.
- Les activitats d'anàlisi, interpretació i visualització de dades basades en la reutilització de dades obertes s'observen majoritàriament en entorns acadèmics. Algunes organitzacions civils ho fan amb dades de l'AEAT (per exemple, l'Informe d'OXFAM INTERMÓN número 35).

Finalment, s'ha portat a terme un seguit d'entrevistes amb acadèmics (investigadors en el camp del compliment fiscal, del mateix grup GSADI i membres del projecte europeu «Fair-Tax», del programa Horitzó 2020) i gestors tributaris (responsables d'estratègia de comunicació, serveis al client i lluita contra el frau de les agències tributàries sueca i catalana).

A partir d'aquestes entrevistes s'ha fet un recull de temes d'interès i pràctiques portades a terme en les agències. Veurem un resum de les revisions documentals i les entrevistes en el capítol 7 d'aquesta memòria, i el detall en els annexos.

### **c) Anàlisi de dades**

Un cop obtinguda la informació a través dels ítems de la World Values Survey, de l'European Values Survey i de l'European Social Survey sobre els factors de correlació entre la moral fiscal i un conjunt d'indicadors generals de bon govern, mesurem la moral tributària i la confiança per comprovar si un alt nivell de confiança en l'estat i una menor percepció de corrupció porten a un increment de la moral tributària. Utilitzem una tècnica estadística

basada en el mètode de regressió, emprant la moral tributària com a variable dependent i controlant per diferents factors.

Veurem més detalls de l'anàlisi en el capítol 6 d'aquesta memòria.



## 4 Estudi sobre la transparència, la publicitat, la rendició de comptes i el govern obert

### 4.1 La transparència

La transparència en les institucions públiques —és a dir, la divulgació d'informació que és rellevant per a la seva avaluació— és un assumpte de gran preocupació per a les ciències socials contemporànies. En el camp de les relacions internacionals, la transparència ha estat reconeguda pel seu potencial a l'hora de contribuir a l'eficiència del sistema (Mitchell, 1998; Gosseries, 2006) i reduir els riscos de conflicte i de guerra (Schultz, 1998; Fearon, 1995), i com una potencial mesura de la rendició de comptes de les organitzacions internacionals (Keohane i Nye, 2003; Majone, 1996). Els economistes han posat de manifest cada vegada més el paper crucial desenvolupat per la informació a l'hora de prevenir les fallades del mercat i aconseguir una assignació eficient dels recursos (Stiglitz, 2000).

Naurin i Lindstedt (2006) també destaquen la importància de la informació en l'economia, on el problema principal-agent designa un conjunt de situacions que es presenten quan un actor econòmic —director o jerarca— depèn d'un altre actor —l'agent— sobre les quals no té informació perfecta, és a dir, en condicions d'informació asimètrica (Miller, 2005). En la filosofia política, un dels principals desenvolupaments de la teoria democràtica en les dues darreres dècades ha estat el ressorgiment de la democràcia deliberativa, en què la publicitat i l'obertura del debat són conceptes centrals (Elster, 1998).

No és estrany, per tant, que la transparència també s'hagi promogut com un dels medicaments més importants contra la corrupció —l'ús indegut de la funció pública a canvi d'un benefici personal— (Montinola i Jackman, 2002; Rose-Ackerman, 1999; Gerring i Thacker, 2004). En l'última dècada hi ha hagut una onada massiva d'investigació i debat sobre les causes de la corrupció, impulsada en part per la creixent consciència que la corrupció no només és moralment inacceptable, sinó també un obstacle per al desenvolupament i el creixement en gran part del món (Mauro, 1995; Ades i Di Tella, 1999; Sandholtz i Koetzle, 2000; Treisman, 2000; Montinola i Jackman, 2002; Persson *et al.*, 2003; Gerring i Thacker, 2004).

Naurin i Lindstedt (2006) sostenen que fer les institucions polítiques més transparents pot ser un mètode eficaç per lluitar contra la corrupció, però que aquesta no s'evita deixant només que la informació estigui disponible si les condicions per a la publicitat i la rendició de comptes —com l'educació, la llibertat de premsa i les eleccions lliures— són febles.

En tota la literatura científica anterior sembla que veiem repetida l'afirmació clàssica de Bentham, en el seu assaig «Sobre la publicitat», sobre el poder de l'opinió pública:

«Com més gran sigui el nombre de temptacions a les quals està exposat l'exercici del poder polític, més necessari és donar als que el tenen les raons més poderoses per resistir-s'hi. I no hi ha cap raó més constant i més universal que la supervisió de l'opinió pública» (Bentham, 1816 [1999], p. 29).

Tot i la preocupació per la transparència en la literatura científica, i en concret en la investigació de la corrupció, pocs estudis han tractat de demostrar empíricament els seus efectes, i molt menys en l'àmbit impositiu.

Però no només és rellevant el concepte, sinó també les diverses direccions que la transparència pot prendre. En la figura 1 es mostren quatre diferents direccions detallades per David Heald (2006):

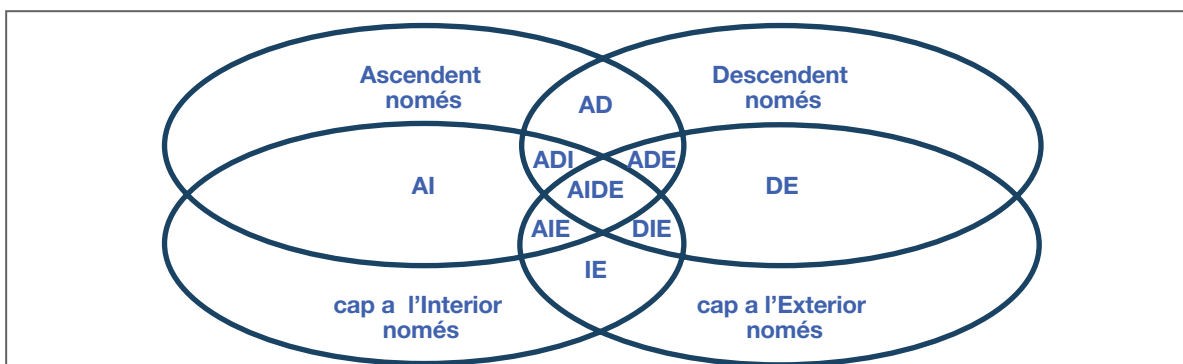
- La «transparència ascendent» sol estar relacionada amb relacions jeràrquiques o de l'anàlisi principal-agent, i vol dir que el superior jeràrquic/director pot observar la conducta i/o «resultats» del subordinat jeràrquic/agent.
- La «transparència descendent» té lloc quan els «governats» poden observar la conducta i/o els «resultats» dels seus governants. Els drets dels governats en relació amb els seus governants ocupen un lloc destacat en la teoria i la pràctica democràtica, sovint relacionats amb el concepte de la rendició de comptes.

Quan la transparència ascendent i la descendent coexisteixen, apareix la «transparència simètrica vertical» (representada per l'àrea d'intersecció a la figura 1). En cas contrari, la transparència vertical és completament absent o bé asimètrica.

La tercera i la quarta direcció fan referència a la transparència horitzontal:

- La «transparència cap a l'exterior» es produeix quan es pot observar el que està succeint «fora» de l'organització. La capacitat de veure l'exterior és fonamental per a la capacitat d'entendre el seu hàbitat i monitoritzar el comportament dels seus semblants i/o competidors.
- La «transparència cap a l'interior» es produeix quan els de fora poden observar el que està passant a l'interior de l'organització. La transparència cap a l'interior és rellevant per a la llibertat d'informació (Birkinshaw, 2005), i també per als mecanismes de control social que fan complir les pautes de comportament. La transparència cap a l'interior té connotacions de vigilància, i bona part del debat de la privacitat implica límits d'ajust en la transparència cap a l'interior. Quan la transparència cap a l'exterior i cap a l'interior coexisteixen, hi ha transparència horitzontal simètrica. Altrament, la transparència horitzontal és absent o bé asimètrica.

**Figura 1. Les quatre direccions de la transparència.**



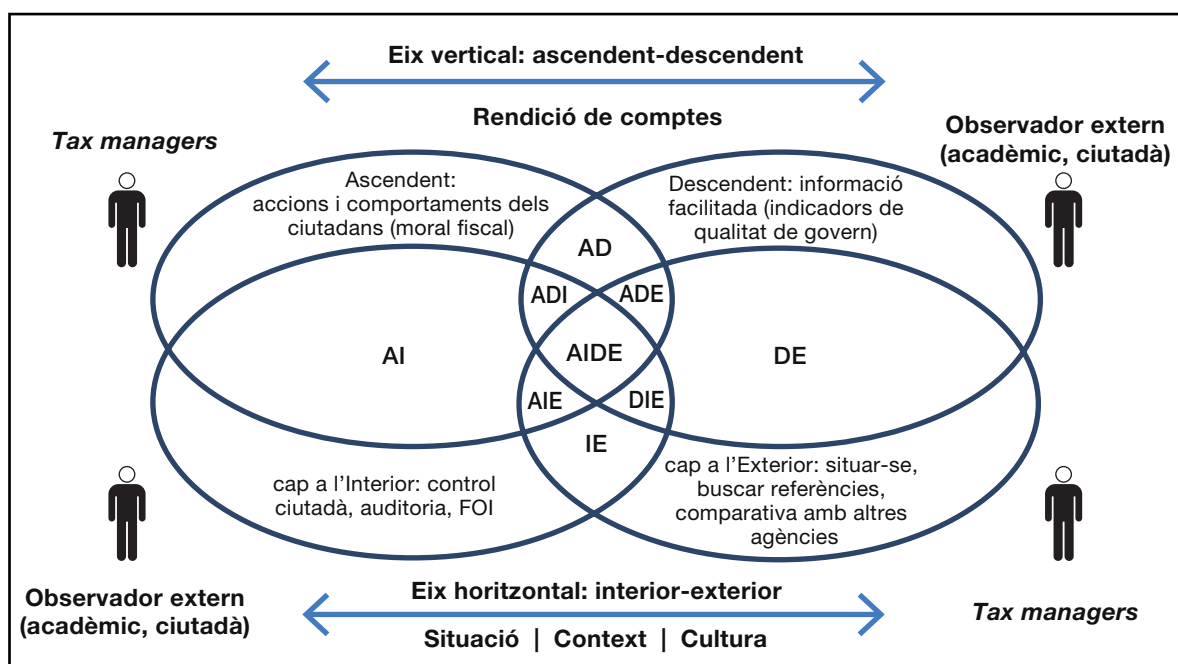
En aquesta memòria recollirem algunes reflexions relatives a la direcció descendent de la transparència, quan els «governats» poden observar la informació alliberada sobre indicadors de qualitat de govern, i els «resultats» dels seus governants en l'Administració tributària —rendició de comptes— i en la direcció ascendent de la transparència, quan els «governants» observen indicadors del comportament dels ciutadans i la seva disposició a pagar impostos.

Per fer-ho, però, considerarem les diverses direccions de la transparència. D'una banda, explorarem la relació que hi pot haver entre les dades sobre qualitat de govern — direcció descendent— i les dades sobre la moral fiscal dels ciutadans —direcció ascendent—, és a dir, activarem així una mirada en la relació de simetria o asimetria vertical de la transparència. Per una altra banda, farem un estudi sobre el que s'està aplicant en altres agències en temes de transparència tributària —dirigint la mirada cap a l'exterior, principalment envers l'agència sueca (Skatteverket) i l'australiana (ATO)—, i com aquestes mesures poden ser adoptades per una agència tributària per millorar els seus mecanismes d'alliberament d'informació —direcció cap a l'interior—; d'aquesta manera, ens fixarem en la relació de simetria o asimetria horitzontal de la transparència.

Apliquem, així, un concepte de l'avaluació i millora de les polítiques públiques, la metodologia PDCA (*Plan, Do, Check, Act*), que es basa a comparar, analitzar i avaluar (C) els resultats reals obtinguts en l'execució (D) de les mesures planificades en altres agències tributàries, i proposar noves actuacions (P) que creïn o modifiquin elements de la política d'actuació (A) de l'agència.

Un resum gràfic de les diferents direccions de la transparència que explorarem en el nostre estudi es presenta en la figura 2.

**Figura 2. Les direccions de la transparència en el nostre estudi.**



## 4.2 La publicitat

La Llei 19/2014 del Parlament de Catalunya defineix el dret d'accés a la informació pública com un «dret subjectiu que es reconeix a les persones per a sol·licitar i obtenir la informació pública, en els termes i les condicions regulats per aquesta llei». Alhora encomana el deure de publicitat activa als subjectes obligats a fer públics, d'ofici, els continguts d'informació pública que s'hi descriuen.

La publicitat activa es diferencia del dret d'accés en l'actitud que han de prendre les institucions públiques a l'hora d'aportar dades a la ciutadania. En la publicitat activa, el govern posa les dades a disposició de la ciutadania, en portals i pàgines web, de manera proactiva, sense esperar que els ciutadans les demanin. En el dret d'accés, el govern respon a les demandes de documents que li fa la ciutadania, reactivament.

Tal com argumenta Hüller (2007) en la publicació en què analitza per què les estratègies de la Unió Europea per millorar la seva legitimitat democràtica mitjançant l'enfortiment de la seva publicitat han fracassat, «per millorar la legitimitat democràtica no és suficient fer que els actes i processos polítics públics —transparents—, sinó que també han de ser prou percebuts pels ciutadans europeus».

Des del nostre punt de vista, i tal com s'interpreta en altres països, la publicitat activa no fa referència només a la publicació proactiva de les dades —concepte més relacionat amb l'*open data*— sinó que també implica accions proactives de comunicació (vegeu l'apartat 5.2, «dimensió informativa») com ara la informació i l'educació fiscal, i obliga a considerar noves tendències com les polítiques de dades obertes i el *social marketing*.

Tal com es recull en l'informe de Fundació Telefónica de l'any 2013, la informació proporcionada ha de complir una sèrie de requisits:

- Garantir la completeness de les dades, amb el major nivell de granularitat possible i excloure-ne únicament la informació sensible.
- Proporcionar dades primàries, recollides de la font d'informació i sense tractament previ, sense excloure que s'hi afegixi «coneixement» addicional.
- Actualitzar les dades amb la freqüència suficient per mantenir el seu valor.
- Garantir l'accessibilitat de les dades, per a qualsevol usuari i propòsit, sense discriminació.
- Proporcionar les dades en formats oberts, que no siguin controlats per cap entitat en exclusiva i amb capacitat de ser processats automàticament, i proporcionar accés directe a les dades i estructures que ho facilitin.
- Oferir les dades amb llicències no restrictives, amb dades no subjectes a drets d'autor, patents o altres restriccions, més enllà de les lògiques per motius de privacitat o seguretat.

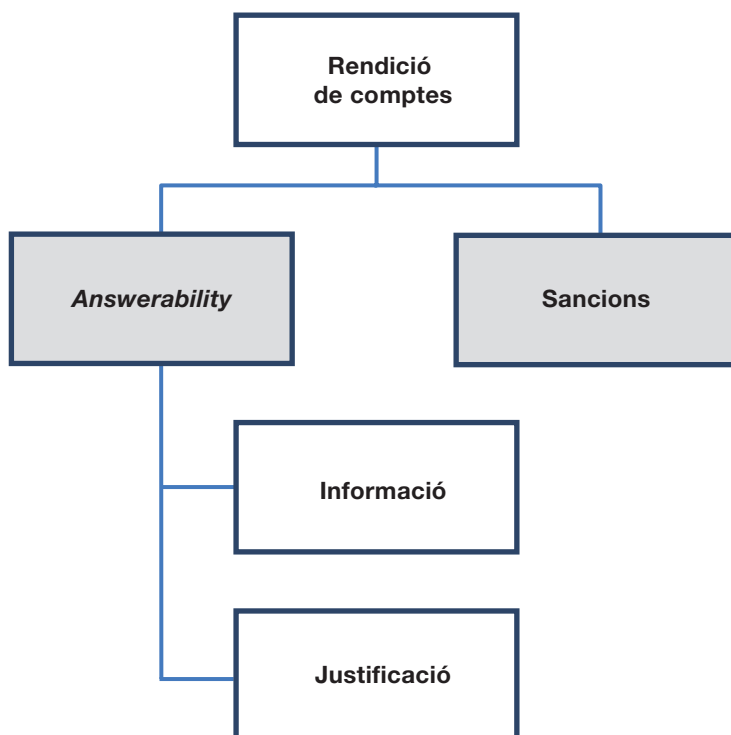
Per tant, la publicitat activa no només ha de complir una sèrie de principis que garanteixin que la informació sigui accessible, usable i comprensible sinó que s’han de complir també uns principis que permetin que la informació pugui ser verificada, contrastada o utilitzada per realitzar noves informacions» (Fundación Telefónica, 2013).

La informació que es publica proactivament ha de permetre als ciutadans controlar la gestió dels assumptes públics, exigir la rendició de comptes a les autoritats i denunciar els casos de malbaratament o corrupció.

### 4.3 La rendició de comptes

L'accés, reactiu i proactiu, a les dades per part dels ciutadans, tal com argumenten Schedler, Diamond i Plattner (1999), obliga el poder a obrir-se a la inspecció pública, el força a explicar i justificar els seus actes (*answerability*),<sup>4</sup> i el supedita a possibles sancions (vegeu la figura 3). Aquests tres aspectes en el seu conjunt —informació, justificació i càstig— són els que defineixen la rendició de comptes.

**Figura 3. La rendició de comptes.**



Font: Schedler, Diamond i Plattner (1999).

<sup>4</sup> *Answerability* és la responsabilitat d'explicar o justificar les accions d'un mateix, la capacitat d'assegurar que els funcionaris públics responen de les seves accions.

La rendició de comptes involucra el dret de rebre informació i l'obligació corresponent de divulgar totes les dades necessàries, però també implica el dret a rebre una explicació i una justificació de l'exercici de poder (vegeu l'apartat 5.2, «dimensió informativa»). La rendició de comptes no és un dret de petició, és un dret a la crítica i al diàleg.

L'exercici de la rendició de comptes no és només una activitat basada en el discurs, la generació de dades preguntant per fets —dimensió informativa— o l'intercanvi d'arguments, justificació de raons i formació de judicis —dimensió argumentativa—, sinó que inclou també elements de coacció i càstig. Aquesta característica impositiva implica que els que rendeixen comptes no solament ens han d'explicar què és el que han fet i per què, sinó que també han d'assumir les conseqüències dels seus actes, incloent eventuais sancions.

## 4.4 El govern obert

La Llei 19/2014 del Parlament de Catalunya defineix el govern obert com el conjunt de «mesures per a establir una relació i un diàleg permanents i bidireccionals entre l'Administració i les persones a l'hora de definir i aplicar les polítiques públiques, i per a introduir i desenvolupar instruments de participació i col·laboració ciutadana en els assumptes públics».

El govern obert s'insereix en unes idees en virtut de les quals «el bon govern és aquell que: 1) promou la ciutadania, la integració i la discussió pública; 2) fomenta la participació dels ciutadans en el disseny i la prestació del servei; 3) determina l'agenda de les polítiques, convoca a la taula els jugadors apropiats i facilita i gestiona solucions sostenibles per als problemes públics; 4) difon la informació per enriquir el debat públic i promoure una visió compartida dels assumptes públics» (Bourgon, 2007).

La participació en una democràcia pot prendre nombroses formes, però en totes es requereix disposar d'informació rellevant. Una de les possibles distincions de participació és la següent (OCDE, 2001):

- a) Informació a la ciutadania: el govern dissemina, en forma proactiva, informació perquè la ciutadania conegui el que es du a terme, i respon les sol·licituds que se li plantegen.
- b) Consulta a la ciutadania: els ciutadans donen el seu parer al govern sobre un tema o problema públic, però generalment basant-se en propostes que el govern va enviar prèviament a la ciutadania.
- c) Participació activa de la ciutadania: la participació dels ciutadans genera propostes en àrees específiques de política pública, i la seva naturalesa és associativa amb el govern, és a dir, govern i ciutadania comparteixen el procés de disseny, encara que la responsabilitat de la decisió sigui finalment del govern. La transparència en els processos de consulta i participació activa és un requisit fonamental per crear confiança entre la ciutadania i el govern.

## 4.5 La transparència en el camp tributari

Al seu llibre *Tax Fairness and Folk Justice* (2013), Steve Sheffrin reuneix idees de la psicologia social i la filosofia per refrescar la visió dels economistes sobre la percepció de l'equitat fiscal. Sheffrin (2013) sosté que l'èmfasi en l'equitat fiscal està present en les influents teories de John Rawls i James Mirrlees —centrats de ple en la redistribució— i que han penetrat profundament en el pensament d'un gran sector dels creadors d'opinió de la nostra societat, i s'han convertit en la seva concepció instintiva de l'equitat fiscal.

En aquest apartat veurem com l'aplicació de mesures de transparència en l'àmbit de la fiscalitat ha estat marcada per les iniciatives de nivell macro basades en el coneixement expert. A partir de la nostra exploració, podem afirmar que les principals iniciatives a favor de la transparència impositiva s'orienten:

- i) a les dades macroeconòmiques i les polítiques fiscals, com la Global Initiative for Fiscal Transparency (GIFT) i els Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSCS) del Fons Monetari Internacional (FMI); les classificacions i els índexs elaborats pels comitès d'experts independents, com ara l'International Budget Partnership (IBP) que publica l'Open Budget Index (OBI) o l'índex Fiscal Transparency (FT) de l'any 2010; i els estudis *ad hoc* sobre les economies de l'OCDE a Alt i Lassen (2006), sobre els països membres de la Comunitat Europea a Von Hagen (1992) i sobre les economies llatinoamericanes a Alesina *et al.* (1996); o a iniciatives orientades a la divulgació completa d'impostos i altres pagaments realitzats per les empreses als governs, com l'Extractive Industries Transparency Initiative (EITI);
- ii) a analitzar els efectes de la manca de transparència i altres factors que produeixen la corrupció, com ara el Corruption Perceptions Index, el Bribe Payers Index i el Global Corruption Barometer de Transparència Internacional;
- iii) a millorar la qualitat de les polítiques i els sistemes fiscals que depenen d'avaluacions d'experts —com els Fiscal Blueprints de la Direcció General de Fiscalitat i Unió Duanera de la Comissió Europea, i els Worldwide Governance Indicators (WGI) del Banc Mundial;
- iv) finalment, altres iniciatives de transparència impositiva que són només una mínima part de les recomanacions, millors pràctiques o jocs d'eines creades per lluitar contra la corrupció, com el National Integrity System (NIS) de Transparència Internacional.

Així doncs, podem veure que els principals indicadors utilitzats per analitzar els efectes de la manca de transparència i altres factors que produeixen la corrupció (com el CPI de Transparència Internacional), i per millorar la qualitat de les polítiques i els sistemes fiscals (com els WGI del Banc Mundial), depenen d'avaluacions d'experts.



D'una banda, els WGI compilen i resumeixen la informació de 32 fonts de dades<sup>5</sup> existents que informen de les opinions i les experiències dels ciutadans, empresaris i experts en els sectors públic i privat i en ONG de tot el món, sobre la qualitat dels diversos aspectes de la governabilitat. Utilitzen quatre diferents tipus de fonts de dades:

- Enquestes de llars i empreses (9 fonts de dades, incloent les enquestes de l'Afrobarometer, la Gallup World Poll i el Global Competitiveness Report);
- proveïdors d'informació d'activitat comercial (4 fonts de dades, incloent Economist Intelligence Unit, Global Insight i Political Risk Services);
- les organitzacions no governamentals (11 fonts de dades, incloent Global Integrity, Freedom House i Reporters Without Borders); i
- organitzacions del sector públic (8 fonts de dades, incloent les avaluacions de la *Country Policy and Institutional Assessment* del Banc Mundial i els bancs regionals de desenvolupament, l'*European Bank for Reconstruction and Development Transition Report* i la Base de Dades de Perfils Institucionals del ministeri francès de Finances).

Les fonts de dades dels WGI estan basades en un 70% en experts i en un 30% en enquestes. Només una de les fonts que es basen en enquestes, la Gallup World Poll, se centra en l'opinió de la ciutadania. Això vol dir que només el 8% de les fonts utilitzades pels WGI es basen en enquestes representatives de la població.

Per altra banda, el CPI es basa en les fonts de dades<sup>6</sup> d'institucions independents especialitzades en l'anàlisi de la governabilitat i el clima dels negocis. Les fonts d'informació utilitzades pel CPI 2013 es basen en les dades recopilades en els 24 mesos anteriors. El CPI inclou fonts que proporcionen una puntuació per a un conjunt de països o territoris i mesuren les percepcions de corrupció en el sector públic. Transparència Internacional revisa la metodologia de cada font de dades en detall per assegurar que les fonts utilitzades compleixen les seves normes de qualitat.

Les dades del CPI provenen també en un 70% d'opinions d'experts i en un 30% d'enquestes. Cap de les quatre fonts basades en enquestes són representatives, ja que totes es basen en les opinions de directius de negocis.

Ens referim a aquests punts de vista acadèmics i de professionals com a *transparència d'experts*. Aquesta visió de la transparència fiscal, sobre la base de l'anàlisi macroeconòmica dels indicadors fiscals, també ha penetrat profundament en el pensament d'un gran segment dels líders d'opinió de la nostra societat i s'ha convertit en la seva visió instintiva de transparència fiscal.

Tanmateix, nosaltres, com Svallfors (2012) fa sobre la qualitat de govern, ens preguntem: hem d'esperar que les percepcions dels ciutadans sobre la transparència (fiscal) estiguin d'acord

---

5 Vegeu, a l'annex 5, «Indicadors del WGI».

6 Vegeu, a l'annex 5, «Indicadors del CPI».



amb les avaluacions de qualitat dels experts? I hi afegim: si les mesures de transparència i publicitat ajuden a la reducció dels comportaments evasors, incrementen la confiança en l'honestetat i la justícia del sistema i, per tant, augmenten la taxa de compliment voluntari en el pagament d'impostos. Llavors: no seria desitjable dissenyar el sistema fiscal tenint en compte la percepció que els contribuents tenen de la transparència?

El compliment tributari té components de contracte social entre els ciutadans i el govern (Uslaner, 2007; Rothstein, 2001). Es basa en les expectatives de reciprocitat (Scholz, 2007; Smith, 1992) per part dels contribuents i en la seva confiança que el govern tractarà de maximitzar el compliment i la cooperació i a eliminar els comportaments oportunistes (Slemrod, 2006). Tenint en compte aquests trets, un àmbit d'interès en la investigació social és l'anàlisi de la percepció que tenen els ciutadans de la transparència fiscal, així com dels seus efectes sobre la moral tributària.

## 4.6 Mesures de transparència basades en la visió dels ciutadans

Sheffrin argumenta que moltes de les característiques clau dels sistemes fiscals s'expliquen millor a través de la comprensió de la noció de justícia que té la gent (*folk justice*), i que les propostes de legislació fiscal, idealment, haurien de reflectir una comprensió tant de la recerca acadèmica com de l'opinió pública (Sheffrin, 2013). Aquest llibre mostra com una comprensió de la *folk justice* pot aprofundir el nostre coneixement sobre el funcionament real dels sistemes fiscals i la forma en què podrien ser reformats.

En aquest estudi utilitzem el terme *folk transparency* com a forma abreujada de referir-nos a la percepció de la transparència per part dels ciutadans. També entenem per *moral fiscal* (*tax morale*) la «motivació intrínseca» (Feld i Frey, 2002) o «voluntat interioritzada» de pagar impostos (Braithwaite i Ahmed, 2005). Així, el nostre estudi sobre l'efecte de la transparència, en particular la *folk transparency*, sobre la moral tributària se centra en l'anàlisi dels efectes que poden tenir les mesures de transparència aplicades als impostos en les percepcions dels ciutadans i, per tant, en la seva motivació intrínseca per pagar impostos.

D'acord amb Sheffrin, hi ha:

«tres arguments per fer les consideracions de *folk justice* [en el nostre cas, la *folk transparency*] centrals per a les nostres deliberacions de política social. En primer lloc, llevat que les teories i les pràctiques socials “ressonin” en la psicologia individual, sovint és probable que perdin la seva empremta en la comprensió del comportament. El segon argument es basa en les “institucions”. Les normes i pràctiques existents en la societat es desenvolupen i evolucionen basant-se en fonaments psicològics individuals. La capacitat de comprendre la lògica d'aquestes institucions —per exemple, les limitacions dels impostos a la propietat— requerirà una ferma comprensió dels seus fonaments psicològics. Finalment, i una mica més especulativament, les idees de *folk justice* [o la *folk transparency*] i la psicologia individual poden ajudar a comprendre

el coneixement expert. L'evolució social ha dotat els individus i les societats amb talents especials per tenir èxit en les situacions socials; per exemple, la comprensió de les emocions o la detecció de la falta d'honradesa en contextos socials. L'estudi dels fonaments de la psicologia popular individual pot ajudar a comprendre aquests camps del coneixement, i això ens permetrà comprendre l'evolució de les institucions socials i les àrees que es basen en l'experiència social» (Sheffrin, 2013).

Els ciutadans tenen una sèrie de principis psicològics sobre l'equitat i la transparència que convé tenir en compte en el disseny de les polítiques i els sistemes tributaris. Concretament, l'estudi ens suggereix la importància que les teories i les pràctiques socials «ressonin» en la psicologia individual, que les normes i pràctiques existents en la societat es desenvolupin i evolucionin basant-se en fonaments psicològics individuals, i com la *folk justice* pot ajudar al coneixement expert.

## 4.7 Efectivitat de les mesures de transparència

Cal tenir present que, tot i tenir en compte la *folk transparency*, les mesures de transparència poden tenir efectes sense ser eficaces. Les mesures que s'apliquen en els sistemes de transparència poden alterar les opcions d'informació dels usuaris i divulgadors<sup>7</sup> en formes observables —en aquest cas direm que «tenen efecte»—, però només quan alteren les opcions de manera que impulsen significativament els objectius de les polítiques direm que són «eficaces».

Els autors Fung, Graham, Weil i Fagotto (2004) van analitzar, en un estudi elaborat als Estats Units, vuit sistemes de transparència diferents, cadascun dels quals representava una innovació reguladora substancial en la seva pròpia política, amb la finalitat de saber si eren, o no, eficaços. Els resultats de l'estudi suggereixen que els sistemes de transparència han de complir dues condicions per tal de ser eficaços:

«En primer lloc, han d'integrar la informació en els processos ordinaris de presa de decisions i d'accions dels usuaris de la informació i dels divulgadors d'aquesta informació [...] [i,] en segon lloc, les respostes dels usuaris i dels divulgadors han de ser, en última instància, congruents amb els objectius de la política» (Fung *et al.*, 2004).

Distanciant-se d'alguns defensors dels sistemes de transparència, que veuen la transparència com un mecanisme capaç de produir de manera automàtica certs beneficis públics, els autors afirmen que molts dels sistemes de transparència fracassen en l'objectiu d'incrustar informació en els mecanismes de presa de decisions i, per tant, produir accions congruents, o bé fracassen a crear incentius que tradueixin les accions privades en beneficis públics.

---

7 S'entén per «usuari dels sistemes de transparència» la persona que utilitza ordinàriament algun tipus d'informació oberta, i s'entén com a «divulgador» —de l'anglès *discloser*— la persona o entitat que publica, difon o posa a l'abast del públic l'esmentada informació.

D'acord amb la seva anàlisi, els sistemes de transparència són efectius només quan introdueixen nova informació que produeix canvis de comportament en formes que suposen un avenç significatiu en l'assoliment dels objectius de la política, i quan aquesta nova informació, que influeix en els canvis de comportament dels usuaris, condueix a canvis en el comportament dels divulgadors. Això generalment passa quan la informació que produeixen s'integra en les rutines de presa de decisions quotidianes tant dels usuaris com dels divulgadors.

## 4.8 Avaluació de la transparència

Recentment, en el cas d'Espanya s'han desenvolupat diverses iniciatives per a l'avaluació de la transparència sobre la base del que podríem anomenar «avaluació per adhesió a la llei», és a dir, conforme a sistemes que permeten comprovar si la informació que proporcionen compleix amb els estàndards definits per la recentment aprovada Llei de transparència.<sup>8</sup>

Aquestes iniciatives sobre l'avaluació de la transparència es basen en auditories que es duen a terme, generalment, sobre els portals web d'informació pública de les administracions. Acostumen a definir conjunts d'indicadors que mesuren el grau d'ajust de la informació difosa als requisits inclosos en les lleis de transparència i accés a la informació pública i a les normatives de l'organització. Cal dir que la nostra anàlisi no tindrà en compte aquestes iniciatives, principalment per dues raons: en primer lloc, perquè la llei, i l'avaluació de la transparència per «adhesió a la llei» o de «conformitat amb la llei», no estableix una sèrie de requisits específics per a cada sector —en el nostre cas, el de la transparència tributària— sinó que es configura com un conjunt de regles aplicables en molts contextos diferents —de fet, a tot el sector públic—; i, en segon lloc, aquestes iniciatives no estan orientades a analitzar l'eficàcia dels sistemes de transparència, és a dir, no es solen orientar a avaluar si s'introdueixen noves informacions que produeixen canvis de comportament entre els usuaris i els divulgadors de manera que impulsin significativament els objectius de la política pública.

---

8 La llei espanyola de transparència és la *Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno*, que va entrar en vigor el 10 de desembre de 2014 (<[https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-12887](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-12887)>). La llei catalana de transparència és la *Llei 19/2014, de 29 de desembre, de transparència, accés a la informació pública i bon govern*, amb correccions d'errades publicades al DOGC núm. 6846, de data 08/04/2015, i el DOGC núm. 6822, de data 03/03/2015, i que va entrar en vigor el 30 de juny de 2015 (<<http://portaldogc.gencat.cat/utillsEADOP/PDF/6780/1395384.pdf>>).

## 5 Marc d'anàlisi de la transparència tributària

Aquest apartat el començarem explorant quins són els condicionants que cal considerar a l'hora d'aplicar mesures de transparència que tinguin en compte la visió dels ciutadans, i que a més tinguin efectes positius en l'impuls d'un determinat objectiu de política pública —en el nostre cas, el d'incrementar la moral tributària dels contribuents per aconseguir un augment del compliment voluntari en el pagament d'impostos. A continuació, farem una sèrie de reflexions que permetin valorar i avaluar els sistemes de transparència orientats no tant al compliment d'una llei d'obertura de dades i accés a la informació pública com a impulsar un determinat objectiu en una política pública. Finalment, farem una proposta concreta de marc teòric basant-nos en els passos anteriorment descrits i en l'estudi de les dimensions de la transparència tributària.

### 5.1 Dimensions de la transparència tributària

L'American Institute of Certified Public Accountants, en el seu informe *Guiding Principles for Tax Equity and Fairness*, identifica i defineix set «dimensions» que s'han de considerar a l'hora d'avaluar l'equitat i justícia (*fairness*) tributària:

1. *Exchange Equity and Fairness*: a llarg termini, els contribuents reben el valor apropiat dels impostos que paguen. Perquè un sistema fiscal basat en el concepte de compliment voluntari funcioni amb eficàcia, els contribuents han de tenir una percepció positiva de l'equitat de l'intercanvi (*exchange equity*). Han de sentir que, a llarg termini, estan rebent el valor adequat dels diners que paguen en impostos.
2. *Process Equity and Fairness*: en primer lloc, els processos donen als contribuents l'oportunitat d'influir en la forma i la mesura en què paguen els seus impostos; en segon lloc, els sistemes fiscals inclouen salvaguardes que permeten als contribuents expressar la seva disconformitat amb els impostos; en tercer lloc, s'espera que els administradors tributaris tractin els contribuents amb respecte.
3. *Horizontal Equity and Fairness*: els contribuents en situacions similars estan subjectes a impostos similars.
4. *Vertical Equity and Fairness*: els impostos es basen en la capacitat de pagament. Aquells que són més capaços de pagar impostos han de contribuir en major mesura que els que no ho són.
5. *Time-Related Equity and Fairness*: els impostos no es distorsionen excessivament quan els nivells d'ingrés o de riquesa fluctuen amb el temps.
6. *Inter-Group Equity and Fairness*: cap grup de contribuents es veu afavorit en detriment d'un altre sense una bona causa.
7. *Compliance Equity and Fairness*: tots els contribuents paguen el que deuen en el moment oportú.

D'altra banda, l'informe publicat per l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) l'any 2001, anomenat *Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals*, estableix deu principis d'una bona política tributària (vegeu la taula 1):

- Equitat i justícia: contribuents en situació similar han de ser subjectes a impostos similars.
- Certesa: les normes tributàries han d'especificar clarament quan l'impost ha de ser pagat, com es pagarà i com es determina la quantitat a pagar.
- Conveniència de pagament: un impost hauria d'adequar-se al moment o a la manera que sigui més convenient per al contribuent.
- Economia de recaptació: els costos per recollir un impost s'han de mantenir al mínim tant per al govern com per als contribuents.
- Simplicitat: la llei tributària ha de ser senzilla perquè els contribuents puguin entendre'n les regles i complir correctament i d'una manera eficient en cost.
- Neutralitat: l'efecte de la llei tributària sobre les decisions d'un contribuent de com dur a terme una transacció en particular ha de ser mínim.
- Creixement econòmic i eficiència: el sistema tributari no ha d'impedir ni reduir la capacitat productiva de l'economia.
- Transparència i visibilitat: els contribuents han de saber que existeix un cert impost i com i quan s'imposa sobre ells i els altres.
- Mínima bretxa tributària (*tax gap*): els impostos han d'estructurar-se per minimitzar-ne l'incompliment.
- Ingressos governamentals apropiats: el sistema tributari ha de permetre, al govern, determinar la quantitat d'ingressos fiscals que és probable que es recullin i quan.

L'AICPA reitera la seva posició sobre la qüestió que l'equitat i la justícia són els atributs essencials d'un bon sistema tributari, i recomana que es tinguin en compte tant en l'elaboració com en l'aplicació de les lleis fiscals. L'AICPA espera que aquesta declaració:

- 1) suposarà un repte per als legisladors fiscals, per examinar més a fons la importància i l'abast de l'equitat i la justícia tributàries;
- 2) encoratjarà els administradors tributaris a lluitar per millorar la percepció pública d'equitat i justícia tributàries;
- 3) proporcionarà un marc útil per als promotors i estudiosos de polítiques tributàries; i
- 4) motivarà els investigadors acadèmics a desenvolupar les mesures i models necessaris per abordar empíricament les qüestions d'equitat i justícia (AICPA, 2007).

**Taula 1. Atributs desitjables per a un sistema fiscal, segons el Tax Policy Concept Statement N°. 4 dels *Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals*.**

<b>Adam Smith<sup>1</sup> 1776</b>	<b>CEA<sup>2</sup> 1996</b>	<b>JEC<sup>3</sup> 1998</b>	<b>AICPA<sup>4</sup> 2001</b>	<b>IPI<sup>5</sup> 2005</b>	<b>GAO<sup>6</sup> 2005</b>
<i>Equality</i>	<i>Fairness</i>	<i>Fair</i>	<i>Equity and Fairness</i>	<i>Fairness</i>	<i>Equity</i>
<i>Certainty</i>			<i>Certainty</i>		
<i>Convenience of Payment</i>			<i>Convenience of Payment</i>		
<i>Economy in Collection</i>			<i>Economy of Collection</i>		
	<i>Simplicity</i>		<i>Simplicity</i>	<i>Simplicity</i>	<i>Simplicity</i>
		<i>Neutral Economic Impact</i>	<i>Neutrality</i>	<i>Neutrality</i>	
	<i>Economic Efficiency</i>		<i>Economic Growth and Efficiency</i>		<i>Economic Efficiency</i>
		<i>Transparent</i>	<i>Transparency and Visibility</i>	<i>Visibility</i>	<i>Transparency</i>
		<i>Tax Avoidance Difficult and Risky</i>	<i>Minimum Tax Gap</i>		
			<i>Appropriate Government Revenues</i>		
		<i>Not Costly to Administer</i>			<i>Administrability</i>
		<i>Not Costly to Calculate</i>			

9 Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Wealth of Nations*.

10 Council of Economic Advisors, *Economic Report of the President*.

11 Joint Economic Committee (treball de Vedder i Galloway), *Some Underlying Principles of Tax Policy*.

12 American Institute of Certified Public Accountants, *Tax Policy Concept Statement No. 1, Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals*.

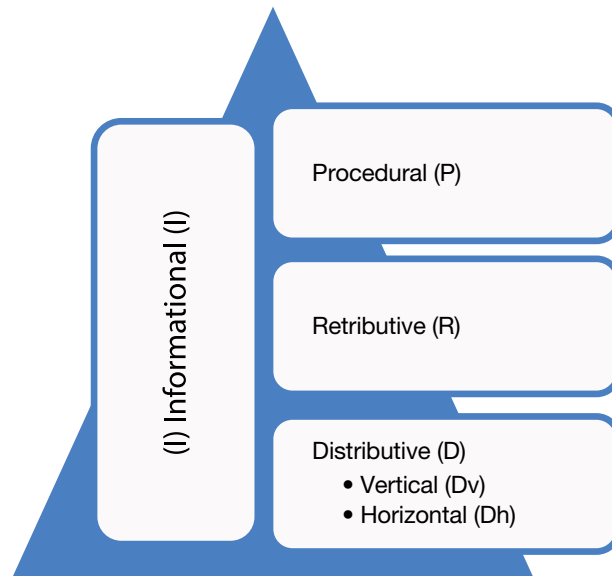
13 Institute for Policy Innovation (treball de Hunter i Entin), *A Framework for Tax Reform*.

14 Government Accountability Office, *Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions*.

## 5.2 Proposta de marc teòric de la transparència tributària

A partir de les propostes dels *Guiding Principles for Tax Equity and Fairness* que acabem de veure, i dels estudis de l'escola australiana liderada per Valerie Braithwaite (en especial, el treball de Wenzel de l'any 2003), presentem una classificació de quatre eixos (figura 4) per a l'anàlisi de les mesures de transparència tributària (taula 2):

**Figura 4. Dimensions de la transparència tributària.**



- *Procedimental*: reflecteix la percepció de justícia dels processos de presa de decisions i el tracte rebut pels individus de les autoritats. D'acord amb Sheffrin (2013), aquest és un dels elements més importants en la percepció de les persones.
- *Retributiva*: es refereix a com els comportaments incorrectes poden ser corregits i en quina mesura les sancions són percebudes com a justes i equitatives.
- *Distributiva*: reflecteix la percepció d'equitat dels resultats, i com les recompenses i els costos es distribueixen entre els membres del grup.
- *Informativa*: aquesta és, de fet, una dimensió transversal que recorre les anteriors. Es refereix a la percepció de justícia de les comunicacions proporcionades als individus per les autoritats i se centra en les explicacions proporcionades a les persones sobre per què es van utilitzar certs procediments, per què els resultats es van distribuir de certa manera o com es comuniquen i s'imposen les sancions.

La nostra voluntat és que aquest marc sigui considerat en els sistemes de transparència que s'orienten no tant al compliment d'una llei d'obertura de dades i accés a la informació pública com a impulsar un objectiu concret en una determinada política pública.



**Taula 2. Dimensions de la tax transparency i atributs essencials.**

Dimensions	Atributs essencials
<p><b>(P)</b> <b>Transparència procedimental</b></p> <p>S'hi inclouen tant les visions procedimentals («La justícia procedimental reflecteix la justícia [fairness] percebuda dels processos de presa de decisions») com les socials o relacionals («La justícia interpersonal reflecteix la justícia [fairness] percebuda del tracte que reben els individus per part de les autoritats»).</p>	<p><b>Justícia [fairness] del procés</b>  <i>Consistència – Són els processos consistents a través de les persones i el temps?</i>  <i>Els impostos no es distorsionen indegudament quan els nivells d'ingrés o de riquesa fluctuen amb el temps. Tots els contribuents paguen el que deuen en el moment oportú.</i></p> <p><i>Supressió del biaix – Són, els procediments, neutrals i no esbiaixats?</i>  <i>Representativitat – Tenen en compte, els procediments, les necessitats de tots els grups?</i>  <i>Precisió – Es basen, els procediments, en informació acurada i precisa?</i>  <i>Conveniència de pagament – Es meriten els impostos en el moment i de la manera que és més probable que sigui convenient per al contribuent?</i>  <i>Economia de recaptació – Són eficients, els procediments?</i>  <i>Creixement econòmic i eficiència – El sistema fiscal obstaculitza o redueix la capacitat productiva de l'economia?</i>  <i>Simplicitat – La manera en què es determinen i es liquiden els impostos, és fàcilment comprensible per a un contribuent?</i>  <i>Mínima bretxa fiscal – Els processos estan dissenyats per minimitzar la diferència entre la quantitat d'impost degut al govern i la quantitat que realment es recapta?</i></p> <p><b>Veu en el procés</b>  <i>Veu – La gent aconsegueix fer aportacions als procediments?</i>  <i>Els processos polítics donen als contribuents l'oportunitat d'influir en com i en quina mesura paguen impostos. S'espera que els administradors tributaris tractin els contribuents amb respecte.</i></p> <p><b>Capacitat de correcció del procés</b>  <i>Capacitat de correcció – Els procediments inclouen mecanismes d'apel·lació?</i>  <i>Els sistemes tributaris inclouen mecanismes que permeten als contribuents qüestionar o recusar la seva liquidació d'impostos.</i></p>
<p><b>(D)</b> <b>Transparència distributiva</b></p> <p>«La justícia distributiva reflecteix la justícia [fairness] percebuda dels resultats»</p>	<p><b>Equitat vertical</b>  <i>Diferència de tractament dels contribuents amb diferents nivells de consum o d'ingrés, que està subjecte a impostos.</i>  <i>Els impostos es basen en la capacitat de pagament.</i>  <i>La distribució de la càrrega tributària.</i>  <i>Progressivitat i tipus efectius dels impostos.</i>  <i>Efectes distributius després d'impostos.</i></p> <p><b>Equitat horitzontal</b>  <i>Tractament equitatiu dels contribuents ubicats en els mateixos nivells de base imposable.</i>  <i>Els contribuents en situacions similars estan subjectes a impostos similars.</i>  <i>Distribució de la càrrega tributària i el tractament de les diferents fonts d'ingressos.</i></p> <p><b>Ingressos apropiats per al govern</b>  <i>El sistema d'impostos permet al govern determinar la quantitat d'ingressos fiscals que és probable que es recullin i quan?</i></p> <p><b>Equitat i justícia [fairness] en l'intercanvi</b>  <i>A llarg termini, els contribuents reben el valor adequat pels impostos que paguen.</i></p>



Dimensions	Atributs essencials
<b>(R)</b> <b>Transparència retributiva</b> «Com es poden corregir els danys socials»	<b>Proporcionalitat de les sancions</b> <i>La quantitat de càstig ha de ser proporcional a la quantitat d'avantatge injust obtingut pel delictes.</i> <b>Lluita contra el frau</b> <i>Disposar dels instruments legals i dels procediments per prevenir i lluitar contra el frau.</i>
<b>(I)</b> <b>Transparència informativa</b> «La percepció de justícia [fairness] de les comunicacions proporcionades als individus per part de les autoritats»	<b>Justícia informativa</b> <i>Reflecteix la percepció de justícia en les comunicacions donades a les persones per les autoritats. Reflecteix el grau de justificació i la veracitat en els procediments.</i>  <i>S'hi encoratja quan les autoritats s'adhereixen a dues regles concretes:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>La regla de justificació, que requereix que les autoritats expliquin els procediments i els resultats de presa de decisions d'una manera integral i raonada.</i>  <i>Justificació – Expliquen, les autoritats, els procediments minuciosament?</i></li> <li>• <i>La regla de veracitat, que requereix que aquestes comunicacions siguin honestes i sinceres.</i>  <i>Veritat – Són, aquestes explicacions, honestes?</i></li> </ul> <b>Dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries</b> <b>Actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i social marketing</b>

## 6 Anàlisi de dades

Partint del marc d'anàlisi que acabem de veure, tractarem d'explorar com les diverses dimensions de la transparència poden tenir un impacte en la nostra disposició a pagar impostos, i quin tipus d'informació pot ajudar a millorar l'aplicació del sistema fiscal. La nostra hipòtesi és que les mesures de transparència —en les seves diferents dimensions: procedimental, distributiva, retributiva i informativa— tenen efectes sobre la moral tributària dels ciutadans. Per tractar de comprovar o refutar aquesta hipòtesi, plantejem una anàlisi de tipus empíric basada en dades sobre moral fiscal i dades sobre qualitat de govern, relacionades amb les dimensions de transparència, de diversos països europeus. (El detall de l'anàlisi i les dades utilitzades es pot veure en l'annex 4.)

### 6.1 Aproximació empírica

La nostra anàlisi es basa en la correlació existent entre la moral fiscal i un conjunt d'indicadors generals de bon govern. Així, mesurem la moral tributària i la confiança sobre la base dels ítems de la World Values Survey i de l'European Values Survey per comprovar si un alt nivell de confiança en l'estat i una menor percepció de corrupció porten a un increment de la moral tributària. Utilitzem una tècnica estadística basada en el mètode de regressió, emprant la moral tributària com a variable dependent i controlant per diferents factors.

### 6.2 Fonts de dades

Totes les variables de nivell individual que utilitzem es deriven de la World Values Survey (WVS, 2015) i de l'European Values Survey (EVS, 2011). La WVS i l'EVS són les fonts de dades més comunes en la investigació sobre moral tributària.

«La WVS és la investigació sobre les creences i els valors humans basada en sèries de temps, transnacional i no comercial més gran mai portada a terme, i inclou en l'actualitat entrevistes amb prop de 400.000 enquestats. A més, la WVS és l'únic estudi acadèmic que cobreix tota la gamma de variacions globals, des de països molt pobres fins a països molt rics, en totes les principals zones culturals del món» (Inglehart, s. a.).

Utilitzem un arxiu de dades integrat de la WVS en col·laboració amb l'EVS (arxiu de dades longitudinal ZA4804: EVS 1981-2008) i fem ús de la quarta ona 2008-2010. La nostra anàlisi es limita a un conjunt de països europeus relativament homogenis. A causa de les dades que falten, alguns dels països de l'OCDE n'han hagut de ser exclosos. Al final, en l'anàlisi es mantenen dinou països: Bèlgica, República Txeca, Dinamarca, Finlàndia, França, Alemanya, Hongria, Irlanda, Països Baixos, Noruega, Polònia, Portugal, Eslovàquia, Eslovènia, Espanya, Suècia, Suïssa, Ucraïna i Regne Unit.

- Les mesures de transparència a escala de país es deriven de l'European Social Survey (ESS). L'ESS és un estudi acadèmic i internacional que es porta a terme cada dos

anys a tot Europa, des de l'any 2001. L'enquesta mesura les actituds, les creences i els patrons de comportament de les diverses poblacions en més de trenta països. L'ESS es compon de mòduls alternants (temes), dels quals utilitzem:

- El mòdul ESS4 (2008), sobre benestar, que pregunta sobre les actituds, percepcions i avaluacions de les polítiques de benestar en un sentit ampli. Més en concret, se centra en les actituds cap a la provisió de benestar, la mida dels grups demandants, els punts de vista sobre els impostos, les actituds cap a la prestació de serveis i la probable futura dependència del sistema de benestar. L'objectiu del mòdul és proporcionar ajuda essencial en el camp interdisciplinari dels estudis comparatius sobre les actituds envers l'estat del benestar, per fer front a importants problemes de la vida quotidiana dels ciutadans, i per oferir una perspectiva crítica de la legitimitat pública de la reforma de l'estat del benestar.
- El mòdul ESS5 (2010), que examina la confiança pública en la justícia penal, i en particular en la policia i els tribunals. La confiança pública en la justícia és crucial per a l'estat de dret, i els governs necessiten bons indicadors basats en enquestes sobre aquesta confiança.

El mòdul ESS6 (2012), sobre la democràcia, centrat en les creences i expectatives sobre el que ha de ser una democràcia i en les avaluacions de la gent sobre les seves pròpies democràcies.

### 6.3 Operacionalització

#### *Variable dependent: moral tributària*

La nostra variable dependent, la moral tributària, es mesura en el nivell micro i es deriva de la WVS. La qüestió relativa a la moral tributària és: *«Please tell me for the following statement whether you think it can always be justified, never be justified, or something in between: “Cheating on taxes if you have the chance”*» ('Si us plau, digui'm, per a la següent afirmació, si pensa que sempre es pot justificar, que no es pot justificar mai o si hi ha una opció intermèdia: «Fer trampa amb els impostos si en té l'oportunitat»').

Aquesta pregunta s'ha utilitzat amb molta freqüència en la literatura per capturar la moral tributària. La mesura de la moral tributària no està lliure de biaix, pel fet que les dades disponibles a partir d'enquestes es basen en autoinformes i els enquestats poden tendir a exagerar el seu grau de compliment (Andreoni *et al.*, 1998). No obstant això, s'espera que la qüestió utilitzada en la WVS tingui un major grau d'honestetat perquè es defineix de manera menys sensible que preguntar directament si una persona ha evadit impostos (Frey i Torgler, 2007). Un altre problema pot sorgir quan considerem que l'evasió d'impostos podria justificar-se si els ingressos fiscals s'utilitzen per a serveis o inversions deslleials o injustes (Frey i Torgler, 2007). Tenim en compte aquest problema mitjançant la restricció de l'anàlisi a països europeus democràtics i relativament homogenis.

A la WVS, la qüestió es mesura amb un índex d'escala de 10 amb «mai és justificable» en un extrem i «sempre és justificable» en l'altre. D'acord amb altres estudis empírics sobre la moral tributària, com ara Alm i Torgler (2006) i Heinemann (2010), recodifiquem la variable de manera que prengui els valors 1 per a «mai és justificable» i 0 en cas contrari. Aquest enfocament es deu al fet que molts dels enquestats —el 57% en el nostre conjunt de dades— afirmen que l'evasió fiscal «mai és justificable».

### *Variables explicatives*

Com que estem tractant d'analitzar la influència de les dimensions de la transparència en la moral tributària a escala individual, s'utilitza un conjunt de variables de les rondes ESS4, ESS5 i ESS6 de l'enquesta (vegeu la taula 3). Classifiquem les variables com a «indicadors específics d'impostos» (*tax specific*), si es relacionen directament amb les preguntes sobre actituds en els temes impositius, i «indicadors no específics d'impostos» (*non-tax specific*), si no estan relacionades amb les preguntes sobre actituds en els temes impositius però, tot i així, tenen relació amb les dimensions de la transparència fiscal proposades.

**Taula 3. Variables de les rondes ESS4, ESS5 i ESS6.**

Dimensió procedimental	<i>Tax specific</i>	<b>ESS4-2008 Welfare attitudes Txautef:</b> Tax authorities, how efficient in doing their job; <b>Txadleq:</b> Tax authorities give special advantages or deal with everyone equally.
	<i>Non-tax specific</i>	<b>ESS6-2012 Understanding democracy Votedirc:</b> In country citizens have the final say on political issues by voting directly in referendums; <b>Chpldmc:</b> In country government changes policies in response to what most people think.
Dimensió distributiva	<i>Tax specific</i>	<b>ESS4-2008 Welfare attitudes Ditzssp:</b> Government decrease/increase taxes and social spending; <b>Txearn:</b> Taxation for higher versus lower earners; <b>Insfben:</b> Insufficient benefits in country to help people in real need.
	<i>Non-tax specific</i>	<b>ESS6-2012 Understanding democracy Gvctzpvc:</b> In country the government protects all citizens against poverty; <b>Grdfincc:</b> In country the government takes measures to reduce differences in income levels.
Dimensió retributiva	<i>Non-tax specific</i>	<b>ESS5-2010 Justice Ctjbent:</b> Courts doing good or bad job in country; <b>Ctfrdc:</b> How often the courts make fair, impartial decisions based on available evidence; <b>Wraccrp:</b> More likely to be found guilty: Rich or poor falsely accused of crime; <b>Jdgcbrrb:</b> How often judges in country take bribes; <b>Ctprpwr:</b> Courts protect rich and powerful over ordinary people; <b>Ctinplt:</b> The Courts' decisions are unduly influenced by political pressure; <b>Wevdct:</b> How willing to give evidence in court against the accused.  <b>ESS6-2012 Understanding democracy Cttresac:</b> In country the courts treat everyone the same.
Dimensió informativa	<i>Non-tax specific</i>	<b>ESS6-2012 Understanding democracy Meprinfc:</b> In country the media provide citizens with reliable information to judge the government; <b>Gvexpdcc:</b> In country the government explains its decisions to voters.

Per a cada variable explicativa seleccionada, creem una variable fictícia (*dummy*) per calcular el valor de la mitjana de cadascun dels dinou països en l'estudi. També controlem pels efectes a nivell individual i cultural com gènere, edat, estat civil, situació laboral i nivell educatiu més alt aconseguit —8 categories—, tots ells de la font de dades de la WVS i l'EVS.

### Estratègia d'estimació

Relacionem les variables de *folk transparency* a escala de país amb la moral tributària individual. Fem servir una regressió logística binària, tenint en compte el caràcter dicotòmic de la variable dependent, la moral tributària. El model conté tant les variables a escala individual com les d'escala contextual (país) com a regressors o variables independents. Reconeixem que la inclusió de variables a escala de país podria fer que els termes d'error no fossin independents i no correlacionats, però informen d'error estàndard robust que dona compte de l'agrupació dels individus dins d'un país en un moment temporal determinat. Les nostres variables explicatives difereixen entre els països, però no entre els individus que viuen al mateix país i van participar en l'enquesta en el mateix moment temporal.

## 6.4 Resultats de l'anàlisi de dades

Els resultats es presenten a la taula 4. S'hi mostra el resultat de la regressió logística, que permet la interpretació dels signes dels coeficients. Pel que fa a les variables individuals, podem veure que les dones i les persones casades tenen més moral tributària que els homes i els solters, respectivament. D'altra banda, en comparació de les persones ocupades, s'observa que ser autònoms sembla disminuir la moral tributària, mentre que ser jubilat sembla tenir-hi un impacte positiu, però les variables d'estat civil i de nivell educatiu no presenten resultats significatius.

Els resultats per a les variables explicatives de *folk transparency* a escala de país mostren que s'obtenen resultats significatius i una correlació positiva amb la moral tributària en les variables que mesuren les quatre diferents dimensions analitzades (vegeu la taula 4).

**Taula 4. Resum dels resultats (\* < 0,10; \*\* < 0,05; \*\*\* < 0,01).**

<b>Procedural dim.</b>	<b>Txautef:</b> Tax authorities, how efficient in doing their job.	Tax specific (Ts)	1.045***
<b>Distributive dim.</b>	<b>Ditxssp:</b> Government decrease/increase taxes and social spending. <b>Gvctzpvc:</b> In country the government protects all citizens against poverty.	Ts	0,094*
		Non-tax specific (NTs)	0,602***
<b>Retributive dim.</b>	<b>Ctjbcnt:</b> Courts doing good or bad job in country.	NTs	2,526***
	<b>Wraccrp:</b> More likely to be found guilty: Rich or poor falsely accused of crime.	NTs	4,641***
	<b>Ctprpwr:</b> Courts protect rich and powerful over ordinary people.	NTs	1,016***
	<b>Cttresac:</b> In country the courts treat everyone the same.	NTs	0,485***
<b>Informational dim.</b>	<b>Gvexpdcc:</b> In country the government explains its decisions to voters.	NTs	2,311***

Així doncs, diríem que les percepcions que tenen els ciutadans sobre:

- l'eficiència de les autoritats tributàries,
- les mesures distributives/redistributives que aplica el govern,
- la qualitat i la imparcialitat del treball de l'administració de justícia, i
- la manera en què el govern explica les seves decisions als ciutadans

semblen mantenir una correlació positiva i significativa amb la moral tributària.

### *Proves de robustesa*

Per tal d'establir el vincle entre la moral tributària i les dimensions de *folk transparency*, testem un model PROBIT en lloc de la regressió logística. De fet, executem un PLUM (*Probit model, using the ordinal procedure, specifying probit link*) per a les variables ordinals (*x001*, *x003r*, *x007*, *x028* i *x025*) i amb les variables explicatives (*txadleq*, *txautef*, *votedirc*, *chpldmc*, *ditxssp*, *insfben*, *gvctzpvc*, *grdfincc*, *ctjbent*, *ctfrdc*, *wracrp*, *jdgcbrb*, *ctprpwr*, *ctinplt*, *wevdct*, *cttresac*, *meprinfc* i *gvexpdcc*). L'anàlisi mostra com els nostres resultats originals no se'n veuen afectats.

## **6.5 Conclusions de l'anàlisi de dades**

La comprensió dels factors determinants de les dimensions de *folk transparency* i el seu efecte sobre la moral tributària a escala individual és una peça important del trencaclosques a l'hora d'explicar per què la gent paga impostos. I aquesta millor comprensió, com sabem, pot ajudar a combatre l'evasió fiscal.

A la nostra anàlisi hem explorat el concepte de transparència popular (*folk transparency*) i hem proposat un marc teòric basat en les dimensions de la transparència relacionades amb el concepte de justícia social i aplicades al camp concret de la tributació. Hem testat aquest marc en un estudi exploratori sobre l'impacte de les mesures de transparència en la moral tributària —un vincle innovador basat en l'asimetria de la informació i del comportament.

La nostra anàlisi mostra que la moral tributària d'una persona està correlacionada amb diverses mesures de transparència en cadascuna de les dimensions proposades. Els nostres resultats són consistents amb estudis previs que relacionen els indicadors de qualitat de govern —la majoria, basats en les opinions i experiències dels experts—, la generació de confiança i aquesta confiança com a factor determinant per a la creació de moral tributària.

La nostra anàlisi té implicacions per als responsables de les polítiques públiques. En la discussió pública i en els mitjans de comunicació, les mesures de transparència tributària es consideren sovint perjudicials des d'un punt de vista econòmic o de la protecció de la privacitat, i els resultats de la seva aplicació són almenys dubtosos o no prou clars pels polítics i les autoritats tributàries. Som capaços de mostrar, però, que la transparència fiscal

també podria donar resultats positius. Concretament, les mesures de transparència tributària adequades poden contribuir a una menor evasió d'impostos i una major percepció de justícia i d'igualtat. Observem, però, que amb les eines emprades no som capaços d'identificar una relació causal. La causalitat també podria anar en el sentit contrari, és a dir, a causa d'una moral tributària més elevada (i una aversió a la desigualtat) dels ciutadans, els governs poden augmentar la càrrega tributària i/o els ingressos fiscals recaptats per agències tributàries més eficients i confiables que expliquen els seus procediments de presa de decisions i els seus resultats de manera integral, raonable, honesta i sincera.

Encara que s'ha mostrat com una qüestió de gran importància, la investigació sobre els determinants de la moral tributària és encara insuficient. Mentre que els factors de nivell individual que expliquen els diferents nivells de la moral tributària han estat analitzats amb força freqüència, la literatura sobre els factors de nivell contextual no és tan satisfactòria. Cal recerca addicional per investigar els factors de comportament i informació determinants de la transparència i la seva relació amb l'evasió d'impostos, com el contagi social a través de l'exposició i la informació, i els efectes del *framing* en les decisions socials i personals. D'altra banda, els efectes dels diferents tipus de mesures de transparència en la moral tributària han de ser considerats, idealment de manera extensiva i en escenaris internacionals. També s'ha de dedicar més investigació a establir el vincle entre la moral tributària que es mesura en les enquestes i el comportament real de compliment.



## 7 Resum de les revisions documentals i entrevistes

### 7.1 Procés de canvi de l'agència fiscal sueca (Skatteverket): pràctiques i reflexions

L'agència tributària sueca —Skatteverket— inicia el seu camí de transformació amb dos estudis fonamentals: *Right from the start*, basat en articles de recerca sobre el comportament dels contribuents i les raons per a l'evasió, i *The all-important treatment of customer*, basat en una enquesta sobre actituds de l'agència. Aquests informes són els que condueixen l'agència a considerar altres factors que influeixen en el compliment, i per tant altres possibilitats d'actuació.

Paral·lelament, l'any 2004 a Suècia s'unifiquen la National Tax Board i les Regional Tax Authorities, i s'obren oficines de servei que gestionen els impostos, la seguretat social i el sistema de pensions en els districtes.

A partir d'aquest moment es comença a percebre que el control o *enforcement* és més útil com a generador de normes de comportament i reforçament que no pas com una eina per «espantar i portar la gent a l'obediència». S'incrementa l'atenció en la prevenció enfront de la correcció —idea fonamental de l'estudi *Right from the start*— i es fixa com a objectiu intentar generar un cercle «virtuós» basat a augmentar la confiança en la institució i incrementar la voluntat intrínseca de compliment.

A títol orientatiu, recollim a continuació algunes de les principals reflexions i pràctiques que han dominat el procés de canvi de l'Skatteverket durant les darreres dècades, i que l'agència sueca ha anat introduint en la seva organització, estratègia, política comunicativa, planificació operativa, etc. Així, formen part de la «descripció de l'entorn i context» en què s'han portat a terme les mesures de transparència, i creiem que en són una part important per copsar el procés de canvi endegat. Aquest canvi és el que relata el llibre *From feared tax collector to popular service agency* (Stridh i Wittberg, 2015).

#### a) De caire organitzatiu:

- Orientar els esforços en el desenvolupament estratègic de l'agència: estratègies de compliment, servei, organització, planificació, confiança i actituds.
- Analitzar les activitats de l'agència des del punt de vista dels clients, no només des de la perspectiva interna.
- Enfortir la imatge única, el sentiment de pertinença i de servei com a agència tributària. En casos com el suec, han preferit no separar cossos especialitzats en «servei» i «compliment»; és important col·laborar i combinar adequadament les dues funcions.



- Potenciar la presa de decisions interna i col·laborativa; que les decisions es prenguin amb la participació dels mànagers, que se les sentin seves i no «externament» produïdes.
- Abandonar la idea de «client-proveïdor» com a concepte de gestió intern de l'activitat a l'agència. S'enforteix el «nosaltres» (l'agència com a unitat).
- Invertir en formació del personal de l'agència (seminaris, cursos..., però també *role playing*, conferenciants externs i anàlisi de casos reals) per impulsar els canvis que tenen a veure amb actituds i no amb coneixements. Les discussions sobre casos concrets ajuden, sovint, molt més que tenir «definicions» sobre visions, valors i estratègies.
- Els treballadors de l'agència necessiten competències derivades de coneixements experts i també en tractament dels clients; ambdós, i l'un no substitueix l'altre.

## b) Sobre estratègia:

- Posar el focus en la missió, fixada sobre la base del que volen els clients i els objectius de la direcció. Preguntar als empleats també, però fixar la missió amb una estratègia *top-down*, focalitzant en la governança i en la visió estratègica de futur.
- Establir una estratègia no basada en «les eines de què es disposa» sinó en «els objectius que es volen aconseguir».
- Modificar la governança per «fer-ho bé des del principi» —concepte *right from the start* de l'agència sueca—, passant d'actituds reactives a actituds proactives. Evitar implementar una governança «fàcilment mesurable» però que no va adreçada a aconseguir els resultats desitjats.
- Apostar per un model *lean*,<sup>15</sup> amb «menys governança i menys seguiment», només del que sigui rellevant. Incorporar conceptes del *value management*.
- Introduir dinàmiques que superin la por a cometre errors. L'agència tributària es dedica a corregir errors i té, per naturalesa burocràtica, un estricte sentit de l'ordre i l'organització i resistència al canvi. Això implica que:
  - La «por en positiu» genera compromís amb la feina i la possibilitat d'implantar innovacions (per exemple, sistemes electrònics d'avís i que assegurin «actuar correctament» i d'acord amb la legalitat).
  - La «por en negatiu» genera certa passivitat en arriscar (per exemple, resistència a expressar per escrit i públicament —o al web— posicions legals o interpretacions).
- Iniciar i liderar el procés de canvi des de la mateixa agència per aconseguir que governs de diferents signes es facin seves l'estratègia i la governança del canvi. Mantenir

---

<sup>15</sup> *Lean* es refereix a l'aplicació de principis i mètodes per identificar i després implementar la forma més eficient, amb més valor afegit, de proporcionar els serveis governamentals. Les agències governamentals han trobat que, quan s'implementa el *lean*, millora la comprensió de com funcionen els seus propis processos, es facilita la ràpida identificació i implementació de millores i es crea una cultura de millora contínua.

la iniciativa del canvi, internament, és un factor de transformació positiu. Pensar en un canvi continu però no radical, sinó possibilista, calmat i metòdic.

### **c) De caire comunicatiu:**

- Canviar el focus legal i de «què està bé i malament» cap a la formació en com comunicar-se amb un client.
- Introduir millores de tractament en el llenguatge: no parlar d'«expedients» quan ens referim a persones.
- Revisar l'estil de comunicació interna: «les paraules i expressions que es fan servir en les organitzacions afecten la manera com la gent pensa, i la manera com la gent pensa influeix la manera com es comporta».
- Establir un bon sistema de comunicació amb els mitjans i amb els grups d'interès (agents socials, comercials i associacions o plataformes de contribuents...) basada en una relació honesta i veraç.
- Revisar l'estil i les plantilles de comunicació amb els ciutadans.
- Millorar el llenguatge escrit: fent cursos de «llenguatge clar». Sessions formatives amb advocats o jutges sobre el que esperen als tribunals (ser clar i correcte legalment és possible).
- Diferenciar entre informar i assegurar que el client ho ha entès realment. És responsabilitat de l'agència, com a emissora d'informació, fer-ho de la manera que millor assegurï la comprensió del receptor.

### **d) Sobre la participació:**

- Concepte de «client» orientat a tractament i necessitats, i no com a consumidors de serveis públics. Millor pensar en el client com a participant i cocreador de serveis.
- Escoltar com «se senten els clients» en relació amb l'agència.

### **e) De caire operatiu:**

- Considerar la definició de nous sistemes de qualitat més basats en servei. No mesurar objectius només a partir de quantitats de recaptació.
- Mesurar i analitzar els errors comesos en declaracions dels contribuents per determinar-ne la causa i les possibles millores d'informació/assessorament.
- Què és un bon resultat? Més recaptació per inspeccions potser no és necessàriament millor (Stridh i Wittberg, 2015: p. 38-39). No utilitzar-ho com a objectiu. Considerar la millora de la informació procedimental i el suport amb l'objectiu de minimitzar errors involuntaris.

- Promocionar la realimentació entre les estratègies: les estratègies de compliment aconseguir un increment en el compliment i provoquen que augmentin les necessitats suport, i, en implementar millores en les estratègies de suport, s'aconsegueix reduir el nombre i l'impacte dels errors, que alhora redueixen la necessitat de corregir errors no intencionals”.
- Introduir millores que afavoreixen l'estratègia «bé des del principi». En el sistema tributari suec s'introdueixen canvis que afavoreixen l'eficiència en les inspeccions: «caixes registradores certificades», «llibres de registre de personal» per a certs sectors i concentració de la gestió d'impostos en *personal tax accounts*.
- Elaborar una carta de serveis que inclogui els compromisos sobre temps de procés i tractament. Sovint no és la màxima prioritat, per al client, el temps o el procés, sinó rebre comunicació adequada sobre el seu cas i ser ben rebut.

## f) Temes d'investigació:

- Fer enquestes de qualitat de servei i escoltar els ciutadans per desterrar les visions i prejudicis esbiaixats sobre els seus desitjos i necessitats. Això ajuda a percebre i a actuar sobre les diferències entre la visió interna de l'exterior i l'externa sobre l'interior. Aquesta és una important aplicació de la transparència.
- Analitzar segments d'opinió i fer campanyes informatives específiques (per exemple, economia submergida entre els joves, enquestes sobre actituds fiscals a menors de 18 anys...).
- Involucrar els gestors de l'agència en discussions amb grups de treball amb investigadors (per exemple, fent anàlisis de les enquestes de servei, avaluacions, propostes d'innovacions...).
- Parar una especial atenció a l'evolució dels informes. Els tradicionals solen ser de rendiment (*performance*), però poc tenen a veure amb *willingness* o confiança.
- Generar confiança entre la ciutadania. Hi ha gent que pensa que no es pot generar confiança en una agència tributària, però la recerca demostra el contrari. Alguns estudis mostren com la *procedural justice* és el factor més important perquè la gent incrementi el seu compliment voluntàriament en els casos de decisions que li són desfavorables. És a dir, la percepció predominant en la presa de decisions és la percepció de justícia del resultat (*outcome*), però en cas que el resultat ens ocasioni un desavantatge, la percepció predominant passa a ser la justícia del procediment.
- La generació de confiança no només depèn de fer «el correcte»: té a veure amb com la gent percep l'agència i les seves decisions.
  - En les enquestes que du a terme l'agència entre els clients, s'observa una important correlació entre confiança i «m'han tractat bé» («*I am treated well*»), però més gran encara amb «crec que m'han tractat justament» («*I feel I am treated fairly*»).
  - Les enquestes sobre la confiança dels contribuents en l'agència després de les inspeccions mostren que, en certs casos, aquesta puja. Per què? Els factors més

decisius en els casos en què s'incrementa la confiança són: 1) el bon tracte; 2) el *helpfulness* (utilitat, ajuda, servei) i la competència i la comunicació. Els principals factors en els casos en què hi ha una disminució de confiança: 1) el mal tracte; i 2) la valoració (*assessment*) incorrecta.

- Fer enquestes o testos sobre la comprensió del llenguatge emprat en les comunicacions de l'agència amb contribuents o sobre la comprensió de frases (per exemple, 130 persones seleccionant entre «a) Ho entenen», «b) Creuen que ho entenen» o «No ho entenen» i explicant què n'han entès).
- Calcular l'escletxa fiscal. Pel que fa al compliment tributari, l'escletxa fiscal —*tax gap*— és la diferència entre els impostos recaptats i els que s'haurien d'haver recaptat.
  - En el cas de Suècia, es calcula anualment —*tax gap map*— i presenta les dades diferenciades per tipus d'impost, tenint en compte els tipus de contribuents i els riscos associats.
  - En el cas d'Espanya, l'AEAT no calcula aquest indicador, sinó que informa del nombre de liquidacions impositives i inspeccions fetes, la variació en el nombre d'infractors descoberts o el nombre de multes imposades.
  - En el cas suec, el *tax gap* és un indicador bàsic per saber si els resultats de les polítiques de control i motivació que utilitza l'agència fiscal sueca avancen en la direcció esperada. En el cas espanyol, disposar de dades absolutes o relatives sobre l'activitat, però no sobre els resultats, no permet fer aquesta anàlisi.
  - En el cas català, en el pla del Govern per prevenir i reduir el frau fiscal, elaborat en la desena legislatura —el maig de 2015—, apareix el càlcul de la «escletxa fiscal» de Catalunya com una de les més destacades de la llista de 86 mesures de control, implicació social i caràcter col·laboratiu.
- Mantenir un contacte continu amb la recerca relacionada amb l'àmbit impositiu. Les lliçons apreses en la recerca, i especialment les de tipus conductual, poden ser importants per saber per què la gent compleix o no amb les seves obligacions tributàries i, conseqüentment, per al disseny d'accions per reduir l'escletxa fiscal. Les proves basades en experiments socials en laboratori i en treballs de camp sobre intervencions inspirades conductualment per millorar el compliment han demostrat alguns efectes encoratjadors. Sembla, però, que queda molt per entendre si aquest tipus d'intervencions poden generar autèntiques respostes de comportament a llarg termini i per determinar la direcció de la causalitat entre els factors de compliment.

## 8 Proposta d'un indicador de transparència fiscal

A partir de les informacions que hem pogut recopilar gràcies a les diverses fonts (webs, memòries i altres documents d'agències fiscals, en especial la sueca i l'australiana, així com les entrevistes que es detallen als annexos), hem elaborat una proposta d'índex que ha de servir per autoavaluar el grau de transparència d'una agència tributària. Fins on arriba el nostre coneixement, no existeix enlloc cap índex similar; es tracta, doncs, d'un prototip que ha de desenvolupar-se en el futur, i que s'ha d'anar configurant en funció de les competències i els requeriments específics de l'agència que vulgui fer-lo servir.

L'índex es divideix en tres blocs diferenciats i un de transversal, tot seguint les dimensions de la transparència fiscal que hem establert (i que hem explicat a l'apartat 5.1). Així, la informació que l'agència posa en obert es pot classificar com a distributiva (si té a veure amb com són i com es reparteixen les càrregues fiscals), retributiva (si es refereix als instruments dissuasius —sancions i inspeccions— que l'agència desplega per combatre el frau) i procedimental (si recull aspectes relatius al tracte que reben els contribuents). De manera transversal i per a cadascun dels tres blocs diferenciats, indiquem a quins atributs de la dimensió informativa fa referència la mesura.

Per la seva banda, cada bloc conté una sèrie de variables, cada una de les quals es concreta en una pregunta que es respon alternativament de forma positiva («sí») o negativa («no»). En alguns casos, quan la variable captura un aspecte prou general, es desglossa en diverses preguntes (per tipus d'impost, contribuent, etc.).

El present índex ha d'estar acompanyat d'un «manual d'instruccions» on s'especifiqui, amb la major exactitud possible, a què es refereix cada variable i a quina de les dimensions esmentades està afectant, així com quina millora suposa en termes de transparència, publicitat i govern obert. A l'annex 6 s'expliciten aquestes especificacions per a cadascuna de les 50 variables del nostre prototip.

Finalment, cal esmentar que, amb l'objectiu de facilitar la seva interpretació i permetre que sigui una eina de comparació entre diferents agències tributàries, es pretén que aquest índex tingui un valor que vagi de 0 a 100. Tanmateix, per a tal cosa cal tenir el nombre total de preguntes i fer-ne una ponderació adequada, cosa que no podem fer amb la versió inicial que aquí presentem.

### A. DIMENSIÓ DISTRIBUTIVA

VARIABLE			SÍ	NO
1	S'informa de la recaptació de l'exercici?	En total		
		Per tipus d'impost/contrib.		
		En relació amb altres exercicis		

VARIABLE			SÍ	NO
2	S'informa de quin % suposa la recaptació respecte al PIB?	En total		
		Per tipus d'impost/contrib.		
		En relació amb altres exercicis		
3	Es publica la distribució «teórica» dels ingressos tributaris respecte als pressupostos generals?			
4	Es pregunta als contribuents a què volen que es destinin els seus impostos?			
5	Es pregunta als contribuents a què no volen que es destinin els seus impostos?			
6	S'informa del cost de recaptació (per exemple, de cada 100 €)?	En total		
		Per tipus d'impost/contrib.		
		En relació amb altres exerc.		
7	S'informa del tipus nominal i efectiu de cada impost?			
8	S'informa del tipus nominal i efectiu per decils de renda (allà on sigui possible)?			
9	S'informa del volum, l'import i el tipus de deduccions aplicades?			
10	S'informa de les deduccions aplicades per decils de renda (allà on sigui possible)?			
11	S'informa de l'escletxa fiscal, o <i>tax gap</i> ?	En total (en € i en %)		
		Per tipus d'impost		
		En relació amb altres exerc.		
12	S'informa del mètode d'estimació de l'escletxa fiscal?			

## B. DIMENSIÓ RETRIBUTIVA

VARIABLE			SÍ	NO
13	S'informa del volum d'inspeccions realitzades a l'exercici? Per tipus d'impost/contrib.  En relació amb altres exercicis	En total		
14	S'informa de la recaptació obtinguda com a conseqüència de les inspeccions realitzades a l'exercici? Per tipus d'impost/contrib. En relació amb altres exercicis	En total		

VARIABLE			SÍ	NO
15	S'informa de les sancions imposades a l'exercici?	En total		
		Per tipus d'impost/contrib.		
		En relació amb altres exercicis		
16	S'informa de la recaptació obtinguda com a conseqüència de les sancions imposades a l'exercici?	En total		
		Per tipus d'impost/contrib.		
		En relació amb altres exercicis		
17	S'informa dels costos legals de la imposició de sancions?	En total		
		Per tipus d'impost/contrib.		
		En relació amb altres exercicis		
18	S'informa del volum de deutes reclamats?	En total		
		Per tipus d'impost/contrib.		
		En relació amb altres exercicis		
19	S'informa del volum de deutes reclamats pendents de cobrament?	En total (en € i en %)		
		Per tipus d'impost/contrib.		
		En relació amb altres exerc.		
20	Es dona informació, de manera activa i amb campanyes de promoció institucional, sobre el pla de lluita contra el frau?			
21	Es comuniquen els resultats dels pilots d'inspeccions a diferents sectors d'activitat i per diferents tipus d'impost?			
22	Es comuniquen els resultats dels pilots d'inspeccions als agents socials i grups d'interès sectorials en primera instància?			
23	Existeix un mecanisme de denúncia tributària anònima?			
24	Es dona informació, de manera activa i amb campanyes de promoció institucional, sobre el mecanisme de denúncia tributària anònima?			
25	Es fa un seguiment personalitzat (trucades telefòniques, etc.) dels deutors?			

## C. DIMENSÍO PROCEDIMENTAL

VARIABLE		SÍ	NO
26	Es dona informació sobre els segments de classificació dels contribuents (tipus, criteris emprats, etc.)?		
27	S'informa de la quantitat total (absoluta i percentual) de contribuents pertanyent a cada segment?		
28	Es dona informació als contribuents, de manera activa i personalitzada, sobre el segment en què estan classificats?		
29	Totes les obligacions tributàries es poden complir de forma telemàtica?		
30	Hi ha una aplicació de l'agència per a mòbils i tauletes?		
31	S'envia un missatge (SMS, e-mail...) de recordatori als contribuents amb major risc d'impagament en dates assenyalades?		
32	S'expliquen els diferents tipus d'impostos existents (concepte, finalitat, etc.)?		
33	Hi ha a l'abast recursos didàctics (guies, etc.) que ajudin a complir amb les obligacions tributàries concretes?		

VARIABLE		SÍ	NO
34	Hi ha serveis personalitzats (telèfons d'assistència, etc.) que ajudin a complir amb les obligacions tributàries concretes?		
35	S'informa del cost de compliment?	Desglossat per compliment i administració	
		Per tipus d'impost/tribut.	
		En relació amb altres exercicis	
36	S'informa dels mètodes de càlcul del cost de compliment?		
37	Hi ha un canal específic perquè els contribuents puguin comunicar errades del passat?		
38	Es dona informació sobre els mecanismes i procediments d'apel·lació existents?		
39	Es dona informació, en les comunicacions personalitzades, sobre els mecanismes i procediments d'apel·lació concrets del cas objecte de la comunicació?		
40	Es tenen en compte els arguments en benefici del contribuent?		
41	S'informa dels dies de mitjana que es triga a resoldre una disputa?	En total	
		Per tipus d'impost/tribut.	
		En relació amb altres exerc.	
42	S'informa del nombre de reclamacions rebudes?	En total	
		Per tipus d'impost/tribut.	
		En relació amb altres exerc.	
43	Es duen a terme enquestes per conèixer l'opinió dels diferents tipus de contribuents sobre el grau de satisfacció i percepció que tenen de l'agència?		
44	Es publiquen els resultats de les enquestes fetes als contribuents?		
45	Existeixen mecanismes de reconeixement per als contribuents complidors?		
46	S'informa del percentatge de contribuents que compleix a temps amb les seves obligacions?		
47	S'ha establert un segell que acrediti empreses fiscalment responsables?		
48	Es dona informació, de manera activa i amb campanyes de promoció institucional, sobre el segell que acredita empreses fiscalment responsables?		
49	Es fan esforços específics per fer servir un llenguatge que resulti comprensible per als contribuents?		
50	Es duen a terme activitats d'assessorament (reunions, <i>workshops</i> , etc.) amb grans empreses?		



## 9 Conclusions

El tema central del llibre clàssic de Lindblom i Woodhouse *The policy-making process* (1993) és el conflicte entre l'anàlisi i la política en la formulació de polítiques públiques, i la possibilitat que, d'alguna manera, ambdues es complementin entre si. Lindblom i Woodhouse posen en discussió la idea que les elits polítiques i els professionals d'anàlisi de polítiques tenen les claus per millorar la resolució de problemes socials, i posen l'accent en el rol que la formulació de polítiques pot tenir per a la transformació de les preferències dels ciutadans.

«Qualsevol sistema de creació de polítiques té un efecte prodigiós en les mateixes preferències, opinions i actituds a les quals ell mateix també respon. No es tracta, per tant, d'una mena de màquina que s'alimenta dels desitjos, preferències o necessitats exògenes d'aquells per als quals la màquina ha estat dissenyada i de la qual provenen les decisions de política per satisfer aquests desitjos, preferències o necessitats. La màquina, en realitat, fabrica tant les polítiques com les preferències» (Lindblom i Woodhouse, 1993).

En aquest treball ens hem centrat en la percepció dels ciutadans sobre la transparència, i hem intentat entendre quins factors contribueixen a fer que les polítiques de transparència puguin ser eficaces per impulsar la moral tributària, i per tant el compliment fiscal. També hem analitzat les principals dimensions de la transparència en política fiscal i hem elaborat una primera versió dels elements essencials a considerar per a la seva avaluació en sistemes fiscals concrets.

No obstant això, la valoració de la transparència és problemàtica, i, com hem vist, els efectes mediadors del context i el paper dels actors que participen en l'intercanvi d'informació són factors a tenir en compte quan es tracta de fer-ne avaluacions, de la transparència.

En relació amb els objectius inicials del projecte, hem elaborat un estudi de les dimensions de la transparència i la publicitat en el camp de les polítiques tributàries per establir un marc sociològic d'anàlisi. A partir de la literatura acadèmica analitzada, hem proposat considerar quatre dimensions: procedimental, distributiva, retributiva i informativa.

Hem analitzat la influència de les mesures de transparència i publicitat en la moral fiscal (compliment voluntari en el pagament dels impostos), i hem vist que a partir tant de la literatura existent com de l'anàlisi empírica feta sobre dades d'enquestes de la WVS i l'EVS, podem concloure que existeix una correlació positiva i significativa entre les percepcions que tenen els ciutadans sobre diversos indicadors de transparència i qualitat de govern i la seva moral fiscal.

En l'estudi elaborat sobre el nivell de transparència d'una agència tributària de referència com ho és la de Suècia (Skatteverket), hem observat que aquesta és un agent amb un alt grau d'independència de l'acció de govern i amb una orientació clara a fomentar la moral fiscal i la predisposició al compliment per part dels contribuents. L'agència combina les polítiques de control, disuassió i sanció amb les orientades al compliment voluntari, i en

especial el focus dels darrers deu anys ha estat en la dimensió de la justícia i la transparència procedimentals. L'Skatteverket analitza els nivells de confiança dels contribuents fent estudis tant dels individus que han rebut inspeccions com dels que no n'han rebut, i es concentra a millorar el principal factor que afavoreix la confiança: el tracte que reben els contribuents per part de l'agència.

En el projecte presentem també el prototip d'un índex que reculli un conjunt de bones pràctiques, classificades en cadascuna de les dimensions proposades, per mesurar el nivell de transparència d'una agència tributària, i fem una proposta d'actuacions orientades a la seva millora.

No cal dir que, per tal que les administracions tributàries puguin implementar adequadament mesures de transparència i foment de les actituds fiscals «virtuoses» entre la ciutadania, una de les condicions prèvies és la disposició de dades riguroses i acurades sobre les percepcions i actituds d'aquesta envers la política i el sistema fiscals. En aquest sentit, no volem concloure sense esmentar algunes recomanacions concretes pel que fa a la recollida i generació de dades sobre el tema, en els camps específics de la moral fiscal, les percepcions de justícia i equitat del sistema fiscal, les percepcions de compliment fiscal i el coneixement fiscal.

## Millores en el mesurament de la moral fiscal

Com s'ha dit, la moral fiscal ha estat tradicionalment mesurada mitjançant preguntes d'enquesta que funcionen com a *proxies*, com ara la tolerància cap al frau fiscal, que prova de capturar el grau en què els ciutadans estan disposats a tolerar o justificar l'evasió d'impostos en les seves diverses formes. Les formulacions més habituals en la recerca internacional sobre el tema (per exemple, a la World Values Survey) simplement pregunten a l'entrevistat si creu que està justificat evadir impostos, i en la majoria dels casos ofereixen opcions de resposta graduades. La formulació de la pregunta no és intrascendent; per exemple, a l'esmentada sèrie d'enquestes del CIS sobre *Opinión pública y política fiscal*, la pregunta se centra en el grau d'acord/desacord davant la frase: «En realitat no està tan malament, ocultar part de la renda, perquè això no perjudica ningú.» Aquesta formulació, i d'altres de similars, pot estar capturant únicament una part de les actituds de tolerància cap al frau fiscal (Noguera *et al.*, 2014), a causa que la segona part de la frase introdueix únicament una raó específica per la qual es podria justificar el frau, entre moltes de possibles. Dit d'una altra manera, amb aquesta formulació és perfectament possible que el «desacord» es refereixi únicament a la segona part de la frase (defraudar «no perjudica ningú»), però no a la primera («no està tan malament, ocultar part de la renda»), i per tant que no indiqui necessàriament un alt nivell de moral fiscal. Això permet sospitar que si es pren aquesta variable com a *proxy* de la moral fiscal, aquesta resultarà sobreestimada, atès que altres motius habituals per justificar l'evasió no es plantegen (de fet, els nivells de moral fiscal detectats en l'enquesta periòdica de l'Institut d'Estudis Fiscals o en la mateixa WVS per a Espanya, solen ser més baixos que els que resulten de l'enquesta del CIS). A més, com es va mostrar en el nostre estudi, l'evolució de les respostes a aquesta pregunta en el temps és estranyament estable,

en notable contrast amb l'evolució de les respostes a altres preguntes sobre compliment, frau, justícia i càrrega fiscal (Noguera *et al.*, 2014). Probablement, això és degut en part al fet que la pregunta barreja la tolerància davant el frau amb la percepció del dany social que el mateix frau causa.

Per aquest motiu, i partint del fet que la moral fiscal es pot veure directament afectada per les mesures de transparència fiscal, una millora a l'hora de mesurar-la mitjançant enquestes actitudinals seria assegurar dissenys d'enquesta amb formulacions que mesurin un concepte per pregunta/ítem, que capturin amb nitidesa un concepte teòric clar i que no permetin solament amb altres conceptes. També fora bo combinar preguntes que pretenguin mesurar la moral fiscal genèricament amb d'altres de més específiques sobre moral fiscal aplicada a figures impositives i/o situacions concretes, sobre raons específiques que justifiquen l'impagament d'impostos, sobre emocions associades al coneixement de casos concrets d'impagament o sobre disposició a executar sancions formals o informals en aquests casos.

### **Millores en el mesurament de les percepcions de justícia i equitat del sistema fiscal**

Hi ha evidència que les percepcions de justícia del sistema fiscal per part dels ciutadans poden ser un factor predictor de la seva moral fiscal, encara que la manera en què aquestes percepcions es mesuren sol afectar-ne els resultats. Un mesurament precís d'aquestes percepcions exigiria diferenciar entre: a) La idea general i intuïtiva sobre la «justícia» en abstracte del sistema fiscal globalment considerat. b) L'adhesió a principis abstractes concrets de justícia distributiva, adequadament exposats perquè resultin intel·ligibles, i que capturin conceptes com la progressivitat o l'equitat horitzontal. c) La percepció sobre si aquests principis són satisfets pel sistema fiscal vigent. D'aquesta manera serà possible comprovar si la insatisfacció en termes de «justícia» percebuda del sistema fiscal està associada a la percepció de satisfacció/insatisfacció d'un principi distributiu concret o a altres factors, i com es relaciona tot això amb la moral fiscal. Així mateix, es poden formular preguntes que inquireixen les percepcions de justícia associades a figures impositives concretes, o la càrrega fiscal percebuda com a justa per a col·lectius i trams d'ingressos concrets.

### **Millores en el mesurament de les percepcions de compliment fiscal**

Les percepcions del nivell de compliment fiscal dels grups de referència, de determinats col·lectius o dels contribuents en general solen ser també citades per la literatura com a possibles factors relacionats amb el nivell de moral fiscal i compliment, a causa de diverses dinàmiques d'influència i imitació social sobre les quals hi ha evidència. L'estudi d'aquestes percepcions requereix preguntes d'enquesta que inquireixin directament el compliment percebut, tant a un nivell genèric com en relació amb col·lectius i figures impositives específiques. Convindria també formular preguntes que indaguin les raons percebudes per a l'incompliment fiscal, i que permetin distingir entre la percepció de compliment «instrumental» (per por a inspecció i sanció), la de compliment «obligat» (per retenció en origen) i

la de compliment «moral». Addicionalment, la percepció de l'opinió sobre la tolerància de l'administració cap al frau pot ser també un indicador important.

## **Millores en el mesurament del coneixement fiscal**

En alguns estudis s'ha suggerit que el nivell de coneixement del sistema fiscal està relacionat amb la moral fiscal i la disposició al compliment. No obstant això, hi ha una marcada absència d'informació empírica sobre el coneixement fiscal de la ciutadania al nostre país. A fi d'indagar en quina mesura les percepcions i actituds expressades estan sistemàticament associades a diversos biaixos de percepció (com la sobreestimació o infraestimació de la càrrega fiscal o del risc de ser inspeccionats, o el biaix en l'autoubicació en la distribució dels ingressos), seria aconsellable que les enquestes sobre actitud fiscal incloguessin preguntes sobre coneixement fiscal, en les quals, per exemple, només una de les opcions de resposta s'ajustés a la realitat i les altres se n'allunyessin en diversos graus. Aquestes preguntes es podrien referir, per exemple, als tipus impositius aproximats d'alguns impostos, al risc de ser inspeccionat per les autoritats fiscals, a la càrrega fiscal comparativa amb la UE o a l'autoubicació en una decil·la de renda disponible.

Finalment, i atesa la dificultat d'identificar mecanismes explicatius clars mitjançant dades d'enquesta tradicional, es podria estudiar la introducció de petits mòduls d'enquesta semiexperimental amb tractaments i controls que permetin analitzar diversos «emmarcats discursius» de la política fiscal com a factors determinants de la moral fiscal, així com explorar la via dels experiments conductuals, bé mitjançant dissenys de laboratori, o bé amb estudis pilot de camp.

La millora és un procés que exigeix esforços continus, concentrar-se en els objectius, mesurar, aprendre, replanificar i aplicar els canvis. Aquest procés de millora és especialment prometedor en matèria tributària, un camp del coneixement que, malgrat tots els avenços aconseguits a les darreres dècades, tal com hem comentat es troba encara «a la seva infantesa».

## Bibliografia

ADES, A.; DI TELLA, R. «Rents, Competition, and Corruption». *American Economic Review* [Nashville: American Economic Association], vol. 89, núm. 4 (1999), p. 982-993.

AICPA. *Guiding Principles of Good Tax Policy: a Framework for Evaluating Tax Proposals*. Nova York: American Institute of Certified Public Accountants. Tax Division, 2001.

AICPA. *Guiding Principles for Tax Equity and Fairness*. Nova York: American Institute of Certified Public Accountants. Tax Division, 2007.

ALAÑÓN, A.; GÓMEZ-ANTONIO, M. «Estimating the size of the shadow economy in Spain: a structural model with latent variables». *Applied Economics* [Milton Park: Taylor & Francis], vol. 37, núm. 9 (2005), p. 1011-1025.

ALARCÓN, G.; BEYAERT, A.; DE PABLOS, L. «Fiscal Awareness: A Study of Female versus Male Attitudes towards Tax Fraud in Spain». A: PICKHARDT, M.; PRINZ, A. (ed.). *Tax Evasion and the Shadow Economy*. Cheltenham (Regne Unit); Northampton (EUA): Elgar, 2012, p. 61-86.

ALARCÓN, G.; DE PABLOS, L.; GARRE, E. «Análisis del comportamiento de los individuos ante el fraude fiscal. Resultados a partir de la Encuesta del Observatorio Fiscal de la Universidad de Murcia». *Principios: estudios de economía política* [Madrid: Fundación Sistema], núm. 13 (2009), p. 55-84.

ALESINA, A. [et al.]. «Budget institutions and fiscal performance in Latin America». NBER Working Paper No. 5586. Cambridge (Massachusetts): National Bureau of Economic Research, 1996.

ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. «Income tax evasion: a theoretical analysis». *Journal of Public Economics* [Elsevier], vol. 1, núm. 3-4 (1972), p. 323-338.

ALM, J. «Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies». *International Tax and Public Finance* [Springer US], vol. 19, núm. 1 (2012), p. 54-77.

ALM, J.; GÓMEZ, J. L. «Social Capital and Tax Morale in Spain». *Economic Analysis & Policy* [Elsevier], vol. 38, núm. 1 (2008), p. 73-87.

ALM, J. [et al.]. «Culture, Compliance, and Confidentiality: Taxpayer Behavior in the United States and Italy (December 12, 2016)» [en línia]. [Venècia: University Ca' Foscari. Departament d'Economia]. Research Paper Series No. 36 (2016). <<https://ssrn.com/abstract=2888276>> o <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2888276>>.

ALT, J. E.; LASSEN, D. D. «Transparency, Political Polarization, and Political Budget Cycles in OECD Countries». *American Journal of Political Science* [Midwest Political Science Association], vol. 50, núm. 3 (2006), p. 530-550.

ALM, J.; TORGLER, B. «Culture differences and tax morale in the United States and in Europe», *Journal of Economic Psychology* [Elsevier], vol. 27, núm. 2 (2006), p. 224-246.

ANDREONI, J.; ERARD, B.; FEINSTEIN, J. «Tax compliance». *Journal of Economic Literature* [Nashville: American Economic Association], vol. 36, núm. 2 (gener-febrer 1998), p. 818-860.

ARRAZOLA, M. [et al.]. «Estimación del volumen de economía sumergida en España». *Cuadernos de Información Económica* [Madrid: Funcas], núm. 220 (2011), p. 81-87.

BARONE, G.; MOCETTI, S. «Tax Morale and Public Spending Inefficiency». *International Tax and Public Finance* [Munic: International Institute of Public Finance], vol. 18, núm. 6 (2011), p. 724-749.

BENTHAM, J. *Political Tactics*. JAMES, M.; BLAMIRE, C.; PEASE-WATKIN, C. (ed.). Oxford [Oxfordshire]; Nova York: Clarendon Press, 1999 [1816]. (The Collected Works of Jeremy Bentham)

BERGMAN, M.; NEVÁREZ, A. «¿Evadir o pagar impuestos? Una aproximación a los mecanismos sociales del cumplimiento». *Política y Gobierno* [Mèxic: CIDE], vol. 12, núm. 1 (2005), p. 9-40.

BIRKINSHAW, P. J. *Government and Information: The Law Relating to Access, Disclosure and their Regulation*. 3a ed. Haywards Heath: Tottel, 2005.

BOE. «Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal». *Boletín Oficial del Estado*, 30 de noviembre de 2006, núm. 286, p. 42087-42118.

BOURGON, J. «Responsive, Responsible and Respected Government: towards a New Public Administration Theory». *International Review of Administrative Sciences* [SAGE], vol. 73, núm. 1 (2007), p. 7-26.

BRAITHWAITE, V.; AHMED, E. «A threat to tax morale: the case of Australian higher education policy». *Journal of Economic Psychology* [Elsevier], vol. 26, núm. 4 (2005), p. 523-540.

BRAITHWAITE, V.; REINHART, M.; SMART, M. «Tax non-compliance among the under-30s: Among the Under-30s: Knowledge, Obligation or Skepticism?». A: TORGLER, B.; ALM, J.; MARTINEZ, J. (ed.). *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance, Avoidance and Evasion*. Londres: Routledge, 2010.

BUETTNER, T.; GRIMM, V. «Taxation, social norms, and compliance: Research questions and results». *Journal of Economic Behavior & Organization* [Elsevier], vol. 124 (abril 2016), p. 1-6.



CIS. *Barómetro de Julio 2016, Opinión pública y política fiscal (XXXIII)*. Estudi 3146. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas, 2016.

CONSTITUTION OF SWEDEN [en línia]. Wikipedia. The Free Encyclopedia. <[https://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Constitution\\_of\\_Sweden&oldid=774571848](https://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Constitution_of_Sweden&oldid=774571848)> [Consulta: 12 abril 2017].

DE JUAN, A. J. «Cómo perciben los declarantes de IRPF distintas dimensiones fiscales». *Cuadernos de Actualidad* [Madrid: IEF], vol. 3, núm. 10 (1992), p. 294-305.

DE JUAN, A. J. «Manifestaciones del comportamiento fraudulento en España. Análisis de causas y estrategias preventivo-correctoras». *Información Comercial Española. Revista de Economía* [Madrid: Ministerio de Industria, Turismo y Comercio. Secretaría de Estado de Turismo y Comercio], núm. 741 (1995), p. 55-65.

DE JUAN, A. J.; TRUYOLS, M. A. «Predisposición, habilidad y oportunidad de los contribuyentes hacia el fraude fiscal». *Cuadernos de Actualidad* [Madrid: Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales], vol. 4, núm. 1 (1993), p. 27-36.

DE JUAN, A. J.; LASHERAS, M. A.; MAYO R. «Cumplimiento fiscal voluntario de los contribuyentes españoles». *Hacienda Pública Española* [Madrid: Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales], núm. 131 (1994), p. 63-77.

DELGADO, M. L.; SALINAS, J.; SANZ, J. F. «La opinión fiscal a través del barómetro del Instituto de Estudios Fiscales (1995-2000)». *Economistas* [Madrid: Colegio de Economistas de Madrid], núm. 88 (2001), p. 81-93.

DEMIR, I. [et al.]. «Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation». *Economic Analysis and Policy* [Elsevier], vol. 38, núm. 2 (2008), p. 313-339.

DOGC. «Llei 19/2014, del 29 de desembre, de transparència, accés a la informació pública i bon govern». Amb correccions d'errades publicades a: DOGC núm. 6846, de data 08/04/2015, i DOGC núm. 6822, de data 03/03/2015, que va entrar en vigor el 30 de juny de 2015. 2014. < >.

DULLECK, U. [et al.]. «Tax Compliance and Psychic Costs: Behavioral Experimental Evidence Using a Psychological Marker». QuBE Working Papers 001. Brisbane: QUT Business School. 2012.

ELFFERS, H.; WEIGEL, R. H.; HESSING, D. J. «The consequences of different strategies for measuring tax evasion behavior». *Journal of Economic Psychology* [Elsevier], vol. 8, núm. 3 (1987), p. 311-337.

ELSTER, J. «Deliberation and Constitution Making». A: ELSTER, J. (ed.). *Deliberative Democracy*. Cambridge: Cambridge University Press, 1998.

FEARON, J. D. «Rationalist Explanations for War». *International Organization* [Cambridge (Massachusetts): The MIT Press], vol. 49, núm. 3 (1995), p. 379-414.

FELD, L. P.; FREY, B. S. «The Tax Authority and the Taxpayer. In An Exploratory Analysis». Treball presentat al 2002 Annual Meeting of the European Public Choice Society, a Belgrate (Itàlia).

FORTIN, B.; LACROIX, G.; VILLEVAL, M. C. «Tax Evasion and Social Interactions». *Journal of Public Economics* [Elsevier], vol. 91, núm. 11-12 (desembre 2007), p. 2089-2112.

FREY, B. S.; TORGLER, B. «Tax morale and conditional cooperation». *Journal of Comparative Economics* [Elsevier], vol. 35, núm. 1 (2007), p. 136-159.

FUNDACIÓN TELEFÓNICA. «Las TIC en el Gobierno abierto: transparencia, participación y colaboración» [en línia]. 2013.

<[https://www.fundaciontelefonica.com/artes\\_cultura/publicaciones-listado/pagina-item-publicaciones/itempubli/211/](https://www.fundaciontelefonica.com/artes_cultura/publicaciones-listado/pagina-item-publicaciones/itempubli/211/)>.

FUNG, A. [et al.]. «The Political Economy of Transparency: What makes disclosure policies effective?». OPS-03-04. Harvard University. Ash Institute for Democratic Governance and Innovation, 2004.

GERRING, J.; THACKER, S. C. «Political Institutions and Corruption: The Role of Unitarism and Parliamentarism». *British Journal of Political Science* [Cambridge: Cambridge University Press], vol. 34, núm. 2 (2004), p. 295-330.

GESTHA. «La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis». Madrid: Ministerio de Hacienda. GESTHA, 2014.

GIACHI, S. «Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea». *Revista Española de Investigaciones Sociológicas* [Madrid: CIS], núm. 145 (gener-març 2014), p. 73-98.

GOSSERIES, A. «Debate: Transparency». *Swiss Political Science Review* [Berna: Swiss Political Science Association], vol. 12, núm. 3 (2006), p. 83-133.

GUANO, E. «Taxpayers, Thieves, and the State: Fiscal Citizenship in Contemporary Italy». *Ethnos: Journal of Anthropology* [Milton Park: Taylor & Francis], vol. 75, núm. 4 (2010), p. 471-495.

HALLA, M. «Tax Morale and Compliance Behavior: First Evidence on a Causal Link». *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy* [Berlín: De Gruyter], vol. 12, núm. 1 (abril 2012), p. 1-27.



HEALD, D. «Varieties of Transparency». *Proceedings of the British Academy* [Londres: The British Academy], núm. 135 (2006), p. 25-43.

HEDSTRÖM, P.; IBARRA, R. «On the contagiousness of non-contagious behavior: The case of tax avoidance and tax evasion». A: JOAS, H.; KLEIN, B. S. (ed.). *The benefit of broad horizons: intellectual and institutional preconditions for a global social science*. Leiden: Brill, 2010.

HEINEMANN, F. «Economic crisis and morale». *European Journal of Law and Economics* [Springer], vol. 32, núm. 1 (agost 2011), p. 35-49.

HÜLLER, T. «Assessing EU strategies for publicity». *Journal of European Public Policy* [Milton Park: Taylor & Francis], vol. 14, núm. 4 (2007), p. 563-581.

Inglehart, R. «Values change the world» [en línia]. World Values Survey, [s. a.]. <<http://www.worldvaluessurvey.org/>> [Consulta: abril 2015].

KEOHANE, R. O.; NYE, J. S. «Redefining Accountability for Global Governance». A: KAHLER, M.; LAKE, D. A. (ed.). *Governance in a Global Economy: Political Authority in Transition*. Princeton: Princeton University Press, 2003.

KIRCHLER, E. *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

LEPORE, J. «Tax Time: Why we pay». *The New Yorker* («American Chronicles»), 26 novembre 2012.

LINDBLOM, C.; WOODHOUSE, E. J. *The policy-making process*. 3a ed. Englewood Cliffs (Nova Jersey): Prentice Hall, 1993.

LLÁCER, T. «Resentimiento fiscal: una propuesta de mecanismo explicativo de la relación entre la edad y la moral fiscal». *Revista Internacional de Sociología* [Còrdova: CSIC. Instituto de Estudios Sociales Avanzados], vol. 72, núm. 1 (gener-abril 2014), p. 35-56.

LEIGH-PEMBERTON, J.; MAJDANSKA, A. «Changing the Relationship Between Tax Administrations and Taxpayers». Falls Church (Virgínia): Tax Notes International, 2016.

LEVI, M. «A State of Trust». A: BRAITHWAITE, V.; LEVI, M. (ed.). *Trust and Governance*. Nova York: Russell Sage Foundation, 1998.

LÓPEZ AYLLÓN, S. «Transparencia y acceso a la información en los programas sociales. Una propuesta de política pública». Treball presentat al Seminari Internacional «Candados y derechos: protección de programas sociales y construcción de ciudadanía», 25-27 abril 2007, Mèxic. A: Hernández Valdez Alfonso (ed.). *Estudio sobre el impacto de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental en el sector de seguridad pública*. Mèxic: Indexa, 2008.

MAJONE, G. *Regulating Europe*. London: Routledge, 1996.

MARÍA-DOLORES, R.; ALARCÓN, G.; GARRE, E. «Tax Morale in Spain: A Study into Some of Its Principal Determinants». *Economic Analysis & Policy*, vol. 38, núm. 1 (2010).

MAURER, B. (nd.) «Revenue, Rule, and the Revenue Rule: Toward an Anthropology of Taxation». Esborrany. Irvine (Califòrnia): University of California Irvine. Department of Anthropology, [s. a.].

MAURO, P. «Corruption and Growth». *The Quarterly Journal of Economics* [Harvard University. Department of Economics], vol. 110, núm. 3 (1995), p. 681-712.

MCGREGOR, J.; WILKINSON, B. «The Effect of Economic Patriotism on Tax Morale and Attitudes Toward Tax Compliance», A: STOCK, T. (ed.). *Advances in Taxation (Advances in Taxation, Volume 20)*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, 2012.

MILLER, G. J. «The Political Evolution of Principal-Agent Models». *Annual Review of Political Science* [Palo Alto: Annual Reviews], vol. 8 (juny 2005), p. 203-225.

MITCHELL, R. B. «Sources of Transparency: Information Systems in International Regimes». *International Studies Quarterly* [Storrs (Connecticut): International Studies Association], vol. 42, núm. 1 (març 1998), p. 109-130.

MONTINOLA, G.; JACKMAN, R. «Sources of Corruption: A Cross-Country Study». *British Journal of Political Science* [Cambridge: Cambridge University Press], vol. 32, núm. 1 (gener 2002), p. 147-170.

MULGAN, R. *Holding Power to Account: Accountability in Modern Democracies*. Basingstoke: Palgrave MacMillan, 2003.

Murphy, R. «Closing the European Tax Gap: A report for the Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament». Informe. Ely (Cambridge): Tax Research LLP, 2012.

MYLES, G. D.; NAYLOR, R. A. «A model of tax evasion with group conformity and social customs». *European Journal of Political Economy* [Elsevier], vol. 12, núm. 1 (1996), p. 49-66.

NAURIN, D.; LINDSTEDT, C. «Transparency against corruption. A cross-country analysis». 20 Congrés Mundial de la International Political Science Association (9-13 juliol 2006). Göteborg: Göteborgs Universitet, 2006.

NIEMIOWSKI, P.; BALDWIN, S.; WEARING, A. «Thirty Years of Tax Compliance Research: Of What Use is it to the ATO». A: WALPOLE, M.; EVANS, C. (ed.). *Tax Administration in the 21st Century*. St Leonards: Prospect Media, 2001.

NOGUERA, J. A. [et al.]. *Valors i actituds sobre justícia distributiva: prestacions socials i fiscalitat*. Barcelona: Generalitat de Catalunya. Centre d'Estudis d'Opinió, 2011.

NOGUERA, J. A.; HERMIDA, P.; LLÀCER, T. *Moral fiscal y percepción del fraude de los españoles: un análisis de la encuesta sobre "Opinión pública y política fiscal" del CIS. Informe de investigación*. Convocatòria d'ajudes per a l'explotació del Banc de Dades del CIS. 2014.

NORDBLOM, K.; ŽAMAC, J. «Endogenous Norm Formation Over the Life Cycle – The Case of Tax Morale». *Economic Analysis & Policy* [Elsevier], vol. 42, núm. 2 (2012), p. 153-170.

OCDE. *Citizens as Partners: OECD Handbook on Information, Consultation and Public Participation in Policy-Making*. París: OECD Publishing, 2001.

ONU, D.; OATS, L. «Tax Talk: What Online Discussions about Tax Reveal about Our Theories», *Journal of Business Ethics* [Springer Verlag], (febrer 2016), p. 1-14.

PECHMAN, J. *Federal tax policy*. Washington DC: Brookings Institution, 1993.

PERSSON, T.; TABELLINI, G.; TREBBI, F. «Electoral Rules and Corruption». *Journal of the European Economic Association* [European Economic Association], vol. 1, núm. 4 (2003), p. 958-989.

PIOTROWSKI, S. *Governmental Transparency in the Path of Administrative Reform*. Nova York: State University of New York Press, 2007.

PRIETO, J.; SANZO, M. J.; SUÁREZ, J. «Análisis económico de la actitud hacia el fraude fiscal en España». *Hacienda Pública Española* [Madrid: Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales], 177 (2006), p. 107-128.

ROITMAN, J. «The Right to Tax: Economic Citizenship in the Chad Basin». *Citizenship Studies* [Milton Park: Taylor & Francis], vol. 11, núm. 2 (2007), p. 187-209.

ROSE-ACKERMAN, S. *Corruption and Government: Causes, Consequences, and Reform*. Cambridge (Regne Unit); Nova York: Cambridge University Press, 1999.

ROTHSTEIN, B. «Trust, social dilemmas, and collective memories: on the rise and decline of the Swedish model». *Journal of Theoretical Politics* [Sage], vol. 12, núm. 4 (2001), p. 477-499.

ROURKE, F. E. «Administrative Secrecy: A Congressional Dilemma». *The American Political Science Review* [Washington DC: American Political Science Association], vol. 54, núm. 3 (setembre 1960), p. 684-694.

SANDHOLTZ, W.; KOETZLE, W. «Accounting for Corruption: Economic Structure, Democracy, and Trade». *International Studies Quarterly* [Storrs (Connecticut): International Studies Association], 44, núm. 1 (març 2000), p. 31-50.

SCHNEIDER, F. «Shadow Economies Around the World: What Do We Really Know?». *European Journal of Political Economy* [Elsevier], vol. 21, núm. 3 (2005), p. 598-642.

SCHNEIDER, F. «Shadow Economies in Highly Developed OECD Countries: What are the Driving Forces?». IZA Working Paper No. 6891. Bonn: Institute for the Study of Labor, 2012.

SCHOLZ, J. T. «Contractual compliance: tax institutions and tax morale in the U.S.». A: HAYOZ, N.; HUG, S. (ed.). *Tax Evasion, Trust, and State Capacities*. Berna: Peter Lang, 2007.

SCHULTZ, K. A. «Domestic Opposition and Signaling in International Crises». *American Political Science Review* [Washington DC: American Political Science Association], vol. 92, núm. 4 (1998), p. 829-844.

SCHEDLER, A. «Conceptualizing Accountability». A: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. (ed.). *The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies*. Boulder; Londres: Lynne Rienner Publishers, 1999, p. 13-28.

SCHMÖLDERS, G. *Problemas de psicología financiera*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965.

SHEFFRIN, S. M. *Tax Fairness and Folk Justice*. Nova York: Cambridge University Press, 2013.

SLEMROD, J. «Taxation and Big Brother: Information, Personalization, and Privacy in 21st Century Tax Policy». *Fiscal Studies* [Londres: Institute for Fiscal Studies], vol. 27, núm. 1 (febrer 2006), p. 1-15.

SMITH, K. W. «Reciprocity and fairness: positive incentives for taxpayer compliance». A: SLEMROD, J. (ed.). *Why People Pay Taxes*. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1992.

STACK, S.; KPOSOWA, A. «The Effect of Religiosity on Tax Fraud Acceptability: A Cross-National Analysis». *Journal for the Scientific Study of Religion* [Washington DC: Society for the Scientific Study of Religion], vol. 45, núm. 3 (setembre 2006), p. 325-351.

STIGLITZ, J. E. «The Contributions of the Economics of Information to Twentieth Century Economics». *The Quarterly Journal of Economics* [Cambridge (Massachusetts): The MIT Press], vol. 115 núm. 4 (novembre 2000), p. 1441-1478.

STRIDH, A.; WITTBERG, L. *From feared tax collector to popular service agency*. Skatteverket, 2015.

SVALLFORS, S. «Does government quality matter?: Egalitarianism and attitudes to taxes and welfare policies in Europe» [en línia]. [Umea (Suècia): Umea Universitet. Departament de Sociologia]. Working paper No. 1/2012 (2012).

<[http://www.soc.umu.se/digitalAssets/88/88747\\_nr-1\\_2012-svallfors\\_does-goverment-quality-matter.pdf](http://www.soc.umu.se/digitalAssets/88/88747_nr-1_2012-svallfors_does-goverment-quality-matter.pdf)>.

TORGLER, B. «Tax Morale, Rule-Governed Behaviour and Trust». *Constitutional Political Economy* [Springer US], vol. 14, núm. 2 (2003), p. 119-140.

TORGLER, B. «Tax morale in Asian Countries». *Journal of Asian Economics* [Elsevier], vol. 15, núm. 2 (abril 2004), p. 237-266.

TORGLER, B. *Tax Compliance And Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Chentelham: Edward Elgar, 2007.

TORGLER, B. «What do we know about tax fraud? An overview of recent developments». *Social Research* [Nova York: The New School], vol. 75, núm. 4 (2008), p. 1239-1270.

TORGLER, B.; MURPHY, K. «Tax morale in Australia: what shapes it and has it changed over time?». *Journal of Australian Taxation* [CCH Australia], vol. 7, núm. 2 (2004), p. 298-335.

TORGLER, B.; VALEV, N. T. «Gender and Public Attitudes toward Corruption and Tax Evasion». *Contemporary Economic Policy* [Fountain Valley (Califòrnia): Western Economic Association International], vol. 28, núm. 4 (octubre 2010), p. 554-568.

TORGLER, B.; MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. «The Evolution of Tax Morale in Modern Spain». *Journal of Economic Issues* [Milton Park: Taylor & Francis], vol. 43, núm. 1 (2009), p. 1-28.

TREISMAN, D. «The Causes of Corruption: A Cross-National Study». *Journal of Public Economics* [Elsevier], vol. 76, núm. 3 (2000), p. 399-457.

USLANER, E. M. «Tax evasion, Corruption, and the Social Contract in Transition». International Studies Program, Working Paper No. 07-25. Atlanta: Andrew Young School of Policy Studies, 2007.

VON HAGEN, J. *Budgeting procedures and fiscal performance in the European Communities*. *Economic Paper no. 96*. Brussel·les: Comissió de les Comunitats Europees, 1992.

WEBER, C.; WILDAVSKY, A. *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*. Nova York: Simon and Schuster, 1986.

WENZEL, M. «Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field». A: BRAITHWAITE, V. (ed.). *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*. Aldershot: Ashgate, 2003.

WITTE, J. *The politics and development of the federal income tax*. Madison: University of Wisconsin Press, 1985.

## Annexos

### Annex 1. Detall de la metodologia

Es detallen, a continuació, els procediments per a la recollida d'informació i per a la posterior anàlisi de dades han variat en funció del objectius a assolir.

<b>Procediment</b>	<b>Objectiu</b>
Anàlisi (lectura, resum, selecció) de les publicacions científiques sobre la matèria. <sup>16</sup>	1,2
Anàlisi de la informació que ofereixen els llocs web i els documents de referència (memòries, etc.): <ul style="list-style-type: none"> <li>– de les agències tributàries espanyola i catalana;</li> <li>– d'agències tributàries de Suècia i Austràlia, models en la implantació de mesures d'obertura de dades i transparència;</li> <li>– d'associacions i plataformes no governamentals i ciutadanes (Plataforma Fiscalitat Justa, Transparència Internacional, etc.).</li> </ul>	2, 3, 4, 5
Realització d'entrevistes amb: <ul style="list-style-type: none"> <li>– els responsables d'estratègia de comunicació, serveis al client i lluita contra el frau de les agències tributàries sueca i catalana;<sup>17</sup></li> <li>– investigadors en el camp del compliment fiscal, del mateix grup GSADI i membres del projecte europeu «FairTax» del programa Horitzó 2020.</li> </ul>	2, 3, 4, 5
Anàlisi estadística dels factors de correlació entre la moral fiscal i un conjunt d'indicadors generals de bon govern (dades de WVS, EVS i ESS).	2
Anàlisi d'experiències relacionades amb l'avaluació de mesures de transparència existents: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Municipals: Infoparticip@ i ITA</li> <li>– Comunitats autònomes: INCAU</li> <li>– Diputacions: INDIP</li> <li>– Parlaments: IPAR</li> <li>– Gestió de l'aigua: INTRAG</li> <li>– Clubs de futbol: INFUT</li> </ul> Anàlisi de les guies d'aplicació de mesures de transparència: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Guia de l'aplicació de la Llei 19/2014 per a entitats locals</li> <li>– <i>Guia de la transparència per a les associacions i fundacions perceptores de subvencions i ajuts públics</i></li> <li>– Manual i guia d'autoavaluació <i>Transparència i la qualitat de la informació de les entitats sense ànim de lucre</i>, i sistema d'acreditació d'Acreditra</li> </ul>	3, 4, 5

<sup>16</sup> A l'apartat de bibliografia d'aquesta memòria es poden trobar totes les referències bibliogràfiques consultades.

<sup>17</sup> Als annexos s'inclouen les fitxes tècniques de les entrevistes realitzades i un resum del seu contingut.



## Seguiment i avaluació

Per portar a terme els objectius del projecte, l'hem dividit en diferents paquets de treball. En cada paquet, un membre del projecte ha exercit de líder i ha coordinat les actuacions previstes. El pla de treball que es va programar i el seu acompliment (basat en la data d'inici real del projecte, l'1 de setembre de 2015) es mostren en els diagrames que presentem a continuació.

### Paquet de treball 1

PT 1: coordinació i seguiment			
<b>Organització coordinadora</b>	<b>GSADI (Grup de Recerca en Sociologia Analítica i Disseny Institucional)</b>		
<b>Responsable</b>	<b>Dr. José Antonio Noguera</b>		
<b>Dates inici, fi i durada</b>	01/09/2015	15/06/2016	9 mesos i 15 dies
<b>Objectius:</b> coordinació de l'execució tècnica i administrativa del projecte i verificació del correcte desenvolupament de la iniciativa.			
<b>Descripció del treball</b> <b>Tasca 1.1 Seguiment tècnic i econòmic del projecte</b> Seguiment del projecte i redacció de l'informe de tancament del projecte. <b>Tasca 1.2 Creació i manteniment d'una pàgina web, perfils en xarxes socials generalistes i repositori per a documents</b> S'inclou la informació del projecte, a la pàgina web del grup de recerca, per a la divulgació dels avenços i objectius del projecte a tota la ciutadania, i un repositori propi per a compartició de documents mitjançant una plataforma de codi obert.			
<b>Lliurables</b>		<b>Data prevista d'entrega</b>	
<b>E1.1.</b> Repositori de compartició de documentació		01/09/2015	
<b>E1.2.</b> Informe d'avaluació i tancament del projecte		15/06/2016	
<b>Comentaris</b>		<b>Data finalització real</b>	
Assignació i inici real del projecte: 01/09/2015		15/09/2015	
<b>E1.1. Treball fet en repositori intern UAB i Dropbox</b>		19/06/2016	
<b>E1.2. Memòria justificativa de recerca EAPC 2014</b>			

### Paquet de treball 2

PT 2: marc sociològic sobre les dimensions de la transparència i la publicitat en les polítiques tributàries i en la generació de moral fiscal			
<b>Responsable</b>	<b>J. A. Noguera</b>	<b>Participants</b>	<b>Equip GSADI</b>
<b>Dates inici, fi i durada</b>	01/09/2015	28/02/2016	6 mesos
<b>Objectius:</b> anàlisi detallada de les publicacions i els projectes existents referents a les dimensions de la transparència impositiva a nivell mundial.			

<b>Descripció del treball:</b> En aquest paquet de treball s'aportarà una visió sociològica del projecte, amb l'anàlisi de publicacions científiques i projectes desenvolupats en altres països. <b>Tasca 2.1 Anàlisi de l'estat de la qüestió</b> Aquesta tasca consisteix a analitzar les produccions científiques recents sobre la transparència en les administracions públiques en el marc internacional. La finalitat és poder discernir les potencialitats de la transparència i la publicitat aplicades a l'Administració pública. <b>Tasca 2.2 Anàlisi de la influència de les mesures de transparència i publicitat en la moral fiscal</b> Elaborar un estudi sociològic basat en dades empíriques sobre l'acompliment voluntari en el pagament dels impostos. <b>Tasca 2.3 Estudi comparatiu amb un país amb un sistema i unes polítiques tributàries exemplars quant a transparència i resultats de compliment (Dinamarca i/o Suècia)</b> Aquesta tasca consisteix a elaborar un estudi del nivell de transparència de les agències tributàries de Dinamarca i/o Suècia i els factors de correlació amb el compliment tributari dels ciutadans del país.	
<b>Lliurables</b>	<b>Data prevista d'entrega</b>
<b>E2.1.</b> Informe de les anàlisis, estudis i avaluacions portades a terme	28/02/2016
<b>Comentaris</b>	<b>Data finalització real</b>
<b>Tasca 2.1 Anàlisi de l'estat de la qüestió</b> Anàlisi de bibliografia científica sobre la transparència en les administracions públiques en el marc internacional. <b>Tasca 2.2 Anàlisi de la influència de les mesures de transparència i publicitat en la moral fiscal</b> Recull de dades sobre l'acompliment voluntari en el pagament dels impostos (agència fiscal sueca: Skatteverket).	15/01/2016
<b>Tasca 2.3 Estudi comparatiu amb un país amb un sistema i unes polítiques tributàries exemplars quant a transparència i resultats de compliment (Suècia)</b> Estada a Linköpings Universitet (projecte «FairTax» - Horitzó 2020) Entrevistes a personal de l'Skatteverket (agència fiscal sueca)	25/03/2016
<b>E2.1.</b> Informe de les anàlisis, estudis i avaluacions portats a terme	30/04/2016
	22/04/2016
	20/04/2016
	30/04/2016

### Paquet de treball 3

PT 3: proposta d'un indicador del nivell de transparència d'una agència tributària			
<b>Responsable</b>	<b>J. A. Noguera</b>	<b>Participants</b>	<b>Equip GSADI</b>
<b>Dates inici, fi i durada</b>	01/02/2015	15/04/2016	2 mesos i 15 dies
<b>Objectius:</b> proposta d'un indicador del nivell de transparència d'una agència tributària que permeti avaluar els resultats del projecte i l'evolució de la seva implantació en l'Administració pública catalana.			
<b>Descripció del treball:</b> en aquest paquet de treball es proposarà un indicador que permeti avaluar el grau de transparència d'una agència tributària, basant-nos en el marc sociològic establert i en les anàlisis realitzades en el PT 2. <b>Tasca 3.1 Definició de l'indicador de transparència de l'agència tributària</b> Aquesta tasca consisteix en la definició d'un indicador que permeti avaluar el grau de transparència d'una agència tributària (en el nivell de processos, resultats, política d'inspecció i sancions, i accés a la informació).			
<b>Lliurables</b>	<b>Data prevista d'entrega</b>		
<b>E3.1.</b> Informe amb la definició de l'indicador de transparència, operacionalització i mètode de càlcul de l'indicador	15/04/2016		
<b>Comentaris</b>	<b>Data finalització real</b>		
<b>Tasca 3.1 Definició de l'indicador de transparència de l'agència tributària</b>	05/05/2016		
<b>E3.1.</b> Informe amb la definició de l'indicador de transparència, operacionalització i mètode de càlcul de l'indicador	10/05/2016		



## Paquet de treball 4

PT 4: recomanacions normatives basades en <i>behavioural policy</i>			
<b>Responsable</b>	<b>J. A. Noguera</b>	<b>Participants</b>	<b>Equip GSADI</b>
<b>Dates inici, fi i durada</b>	01/02/2015	30/04/2015	3 mesos
<b>Objectius: definició d'un model de governança per implementar les recomanacions normatives i assegurar un cicle de millora continuada en la consecució dels resultats esperats.</b>			
<p><b>Descripció del treball:</b> en aquest paquet de treball es proposaran les recomanacions de caire normatiu derivades de l'anàlisi del PT 2 i un model de governança per implementar-les i assegurar el manteniment d'un cicle de millora continuada en la consecució de millores.</p> <p><b>Tasca 4.1 Recomanacions de caire normatiu</b></p> <p>Aquesta tasca consisteix a generar una proposta normativa d'actuacions de millora de la transparència per a una agència tributària moderna que es basi en la conscienciació, la confiança i la cooperació amb la societat civil. La proposta normativa inclourà les mesures de <i>behavioural policy</i> en termes de transparència i informació que s'hagin aplicat i funcionin en altres agències tributàries.</p>			
<b>Lliurables</b> <b>E4.1.</b> Informe amb les recomanacions normatives relatives a l'aplicació de transparència tributària		<b>Data d'entrega</b> 30/04/2015	
<b>Comentaris</b> <b>E4.1. Informe amb les recomanacions normatives relatives a l'aplicació de transparència tributària</b> Proposta d'actuacions de millora de la transparència per a una agència tributària moderna que es basi en la conscienciació, la confiança i la cooperació amb la societat civil.		<b>Data finalització real</b> 25/05/2016	

## Paquet de treball 5

PT 5: disseminació			
<b>Responsable</b>	<b>J. A. Noguera</b>	<b>Participants</b>	<b>Equip GSA-DI</b>
<b>Dates inici, fi i durada</b>	01/06/2016	30/06/2016	1 mes
<b>Objectius: disseminació dels resultats i conclusions obtinguts</b>			
<p><b>Descripció del treball:</b> en aquest paquet de treball es durà a terme la disseminació dels resultats i conclusions obtinguts en el projecte.</p> <p><b>Tasca 5.1 Organització d'una jornada de disseminació</b></p> <p>En aquesta tasca s'organitzarà una jornada de disseminació on els diferents actors involucrats en el projecte i els interlocutors de la universitat i dels sectors públic i privat que ho vulguin podran expressar les seves opinions respecte dels resultats obtinguts.</p> <p><b>Tasca 5.2 Elaboració d'un informe amb les conclusions de la jornada de disseminació</b></p> <p><b>Tasca 5.3 Publicació dels resultats en congressos i revistes</b></p> <p><b>Tasca 5.4 Disseminació a través de les xarxes socials</b></p>			
<b>Lliurables</b> <b>E5.1.</b> Informe amb les conclusions de la jornada de disseminació		<b>Data d'entrega</b> 31/12/2015	
<b>Comentaris</b> Tant l'Agència Tributària de Catalunya com l'Skatteverket sueca es mostren interessades a participar en una jornada de disseminació conjunta que, perquè s'ajusti als seus calendaris, demanen que es programi entre l'octubre i el desembre de 2016. <b>E5.1. Informe amb les conclusions de la jornada de disseminació</b> Es planifica la jornada. Es planifiquen publicacions derivades del treball.		<b>Data finalització real</b> Pendent  30/05/2016	

## Annex 2. Revisions documentals de l'Skatteverket

Revisió documental: Stridh i Wittberg, 2015	
<b>Document</b>	<i>From feared tax collector to popular service agency</i>
<b>Autor</b>	Anders Stridh i Lennart Wittberg
<p><b>Contingut:</b> explica el procés de canvi que l'agència tributària sueca (Skatteverket) ha dut a terme en les últimes dècades. A través de la gestió del valor i el treball amb les actituds, l'agència tributària ha passat de ser un recaptador d'impostos temut a ser una agència popular en què la ciutadania té confiança. Anders Stridh i Lennart Wittberg han estat part de la força motriu durant el camí del canvi. En aquest llibre es discuteixen els factors crítics per a l'èxit. Vegeu-ne l'apartat 4.4: «Procés de canvi de l'agència fiscal sueca (Skatteverket): pràctiques i reflexions».</p>	

Revisió documental: lloc web de l'Skatteverket ( <a href="http://www.skatteverket.se/">http://www.skatteverket.se/</a> )	
<b>Document</b>	<i>Lloc web de l'Skatteverket</i>
<b>Autor</b>	Skatteverket
<p><b>Contingut:</b> revisió de les publicacions en obert en matèria fiscal. En destaquen les pràctiques de l'agència fiscal sueca (Skatteverket) en la publicació del Tax Gap Map ('mapa de la bretxa fiscal'); les opinions del públic en matèria d'impostos, l'evasió d'impostos i el control governamental; les opinions dels ciutadans en matèria d'impostos, l'evasió fiscal i el control de l'autoritat tributària; i el resum anual Taxes in Sweden - Tax Statistical Yearbook of Sweden. A partir d'aquest any, l'Skatteverket també publicarà les opinions de les empreses en matèria d'impostos, l'evasió d'impostos i el control de l'autoritat tributària.</p>	

Revisió documental: documents de definició, estratègia i rendició de comptes Skatteverket	
<b>Documents</b>	<p>About Swedish Tax Agency  Skatteverket Strategic Direction  Enforcement strategies – How enforcement can improve tax compliance  Taxes in Sweden – Tax Statistical Yearbook of Sweden 2015</p>
<b>Autor</b>	Skatteverket
<p><b>Contingut:</b> publica els impostos i la seva classificació, la relació entre impostos i distribució de renda (impostos pagats per individus, distribució i redistribució de la renda, distribució del benestar), control del sistema fiscal i del frau (sancions administratives i sancions penals), enquestes d'opinió fiscal (sistema fiscal, simplicitat del procediment de declaració, confiança en l'agència tributària i coneixement de comportaments evasius), bases tributàries i recaptació (distribució d'impostos, recaptació, endarreriments, pèrdues en recaptació), impostos al treball (impost als ingressos per persones físiques i jurídiques, seguretat social, reduccions per serveis a la llar i reparacions...), impostos sobre el capital (immobiliari, mobiliari, dividends per a no residents, fons de pensions, societats, actes jurídics, transmissions patrimonials...) i impostos al consum (IVA, impostos especials i personalitats) i una secció especial dedicada a impostos a empreses.</p>	

## Annex 3. Reunions, entrevistes i grups de discussió

Reunions i entrevistes				
Codi	Reunió / Entrevista / Focus group	Entitat	Data	Objectiu
15-1	Claudi Cervelló	Agència Tributària de Catalunya (ATC)	19/11/2015	Entrevista per explicar a l'ATC les bases del projecte i trobar punts d'interès i col·laboració comuns
15-2	Lotta Björklund, Nimo Elmi Ulf Johannesson	Linköpings University (LiU) Skatteverket	03/12/2015	Entrevista per explicar a investigadors de LiU (membres del projecte «FairTax»-H2020) i a Skatteverket les bases del projecte i trobar punts d'interès i col·laboració comuns
16-1	Claudi Cervelló, Ricard Beltrán, Joaquim Martí, Eudald Vigo	ATC	18/02/2016	Entrevista per tractar temes d'exploració previs a les entrevistes amb Skatteverket (Suècia) sobre bones pràctiques, lluita contra el frau i enquestes de satisfacció dels usuaris
16-2	Nimmo Elmi, Adrian Coutts, Lotta Björklund Ulf Johannesson	LiU	01/03/2016	Grup de discussió sobre literatura acadèmica en matèria de compliment fiscal i transparència: Leigh-Pemberton i Majdanska (2015, <i>draft</i> ), Maurer (s. d., <i>draft</i> )
16-3	Nimmo Elmi, Adrian Coutts, Lotta Björklund Ulf Johannesson	LiU	14/03/2016	Grup de discussió sobre literatura acadèmica en matèria de compliment fiscal i transparència: Fung, Weil, Graham i Fagotto (2004), Onu i Oats (2016), Alm, Bernasconi, Laury, Lee i Wallace (2016) i editorial al <i>Journal of Economic Behavior &amp; Organization</i> (2016)
16-4	Martin Solvinger, Camilla Sundell	Skatteverket	17/03/2016	Entrevista per tractar temes d'estratègia sobre l'evasió fiscal i estratègia comunicativa sobre les inspeccions i el frau
16-5	Nimmo Elmi, Adrian Coutts, Lotta Björklund Ulf Johannesson	LiU	12/04/2016	Grup de discussió sobre literatura acadèmica en matèria de compliment fiscal i transparència: Roitman (2007), Guano (2010), Lepore (2012)
16-6	Henrik Franzon	Skatteverket	18/04/2016	Entrevista per tractar temes sobre les enquestes a empreses i individus, tractament estadístic i generació d'informes
16-7	Andreas Voxberg, Peter Mathiasson	Skatteverket	18/04/2016	Entrevista per tractar temes d'aplicació de les TIC a l'estratègia de l'agència ( <i>data warehouse, business intelligence i intelligence internet</i> )
16-8	Claudi Cervelló, Ricard Beltrán, Joaquim Martí, Eudald Vigo	ATC	11/05/2016	Entrevista per posar en comú els resultats de les entrevistes amb Skatteverket sobre bones pràctiques, lluita contra el frau, i enquestes de satisfacció; i sobre indicadors del sistema de transparència tributària

**Entrevista 15-1; Agència Tributària de Catalunya (ATC); Catalunya; 19-11-15**

- Presentació personal i del grup GSADI.
- Presentació del projecte: Transparència, publicitat, rendició de comptes i govern obert aplicades a una administració tributària del segle XXI. Inscrit en els àmbits de recerca de: la transparència, el control intern i la responsabilitat a les administracions públiques; les organitzacions transparents; i els compromisos amb la ciutadania a través de les cartes de servei.
- Presentació personal del Sr. Claudi Cervelló, i de la seva funció com a cap de la Inspecció de Serveis en l'Agència Tributària de Catalunya (ATC).

Eixos sobre els quals es planteja la col·laboració en el projecte:

1) Atenció al públic

a. Dades a publicar/comunicar

- i. Eines i propostes de comunicació
- ii. Col·laboració amb agents no governamentals per difondre dades
  - 1. Noves metodologies i eines
  - 2. Credibilitat externa

b. Reconeixement dels contribuents

- i. Actes oficials o gremials de reconeixement
- ii. Llenguatge en les comunicacions (comunicacions escrites o vídeos de difusió en el web de l'agència)
- iii. Mecanismes de reconeixement

2) Lluita contra el frau

a. Bretxa fiscal (*tax gap*)

b. Missatges als complidors i declaració d'intencions sobre els evasors

c. Comunicació del frau

3) Impost d'estades turístiques

a. En els camps comentats anteriorment (simplificació de processos, informació i reconeixement)

4) Innovació

a. Atents a idees innovadores sobre l'activitat tributària

b. Formes de col·laboració acadèmia-Administració pública en matèria de projectes

**Entrevista 15-2; Linköpings University (LiU) i agència fiscal sueca (Skatteverket); Suècia; 3/12/15**

- Presentació personal i del grup GSADI.
- Presentació del projecte AGAUR-EAPC.
- Presentació personal de la Dra. Lotta Björklund i de la Sra. Nimo Elmi, membres del projecte «FairTax», finançat pel programa de la Unió Europea Horitzó 2020, de recerca i innovació 2014-2018.
- Presentació personal del Sr. Ulf Johannesson, de l'agència tributària sueca (Skatteverket).
- El consorci FairTax consta d'11 universitats associades, de 9 països diferents. Hi participen investigadors dels camps del dret, l'economia, l'antropologia social, la comptabilitat, la història econòmica i altres disciplines. El programa és coordinat pel professor Åsa Gunnarsson, de la Universitat d'Umeå.
- «FairTax» (revisant la «UE fiscal»: impostos i polítiques socials justes, sostenibles, i coordinades) és un programa de recerca interdisciplinari, que té l'objectiu de produir recomanacions sobre com la imposició justa i sostenible i les reformes de les polítiques socials poden augmentar l'estabilitat econòmica dels estats membres de la UE.
- Concretament, la Dra. Lotta Björklund és la responsable del WP6, dedicat a la «Coproductió del compliment tributari: mobilització dels contribuents, empreses i tercers per part de l'agència tributària». Els investigadors en aquesta part del projecte de recerca «FairTax» analitzaran les noves iniciatives de compliment elaborades per les agències tributàries dels governs escandinaus que es dediquen de manera proactiva a involucrar els contribuents, les empreses i tercers en els processos de compliment tributari, abans de les declaracions d'impostos i de l'actuació dels sistemes de control.
- Els investigadors analitzaran com els compromisos proactius de les agències tributàries amb els contribuents han afectat la regulació de la recaptació d'impostos i els processos administratius, com han canviat les relacions entre les parts interessades i les agències tributàries i com ha influït en el compliment tributari.
- Aquestes noves iniciatives de compliment es diferencien dels punts de vista tradicionals del procés tributari, en el qual les agències tributàries són vistes com a organismes basats en la regulació que són responsables de la recaptació d'impostos i el compliment del pagament d'acord amb els termes de les lleis fiscals. Les experiències actuals en les agències tributàries de Dinamarca, Noruega i Suècia representen el sorgiment d'una nova tendència de col·laboració entre els representants de l'estat, de les organitzacions i les empreses o en la formulació que en fa l'OCDE: involucrar i comprometre proactivament les parts interessades. En aquests processos, les agències tributàries estatals impliquen les parts interessades fora dels seus propis límits de l'organització per promoure els seus interessos institucionals, i per tant «distribueixen» les seves facultats d'execució. Aquestes iniciatives són de considerable importància en condicions continuades d'austeritat i consolidació. Les noves pràctiques de compliment també han fet aflorar els reptes i les preocupacions associades a la inclusió dels contribuents en noves pràctiques (de desenvolupament del sistema fiscal, d'inspecció...) i de com això pot fer modificar els

rols tradicionals desenvolupats en la legislació tributària i les pràctiques administratives durant generacions.

- Aquesta investigació es porta a terme sobre la base d'estudis comparatius de les iniciatives de compliment nòrdiques. El focus de l'anàlisi serà en els aspectes socials, organitzatius i relacionals de les noves formes de regulació fiscal que utilitzen processos socials per donar forma a nous comportaments de les administracions tributàries i dels contribuents. Aquest projecte té el potencial d'obrir nous camins en la investigació en el compliment d'impostos i complementar la tradició dominant de la investigació positivista amb un enfocament en la pràctica i en el que passa en les relacions entre les agències tributàries i els contribuents.
- Els eixos sobre els quals es planteja la col·laboració amb els membres del projecte «Fair-Tax» (LiU i Skatteverket) consisteixen en la programació d'una sèrie d'entrevistes amb diferents perfils de l'agència fiscal sueca i amb grups de discussió amb els membres del projecte a LiU.

El nostre interès principal és:

- conèixer quines mesures de transparència, publicitat, rendició de comptes i govern obert s'han desenvolupat durant els últims anys a Suècia,
  - saber si el seu impacte s'ha mesurat, i com, i
  - quines de les mesures de transparència aplicades han estat eficaces (han tingut efectes a l'hora d'alterar el comportament, de manera que han impulsat significativament els objectius de la política fiscal).
- S'inicien les gestions per programar les entrevistes i els grups de discussió, que es portaran a terme durant el primer trimestre de 2016.

### **Entrevista 16-1; ATC; Catalunya; 18/02/2016**

- Entrevista per tractar temes d'exploració previs a les entrevistes amb Skatteverket (Suècia) sobre bones pràctiques i lluita contra el frau, i enquestes de satisfacció dels usuaris.
- S'explica el model teòric o marc d'anàlisi basat en les dimensions de la transparència fiscal (procedimental, distributiva, retributiva i la component informativa transversal), així com les reflexions derivades de l'anàlisi de les publicacions acadèmiques recents sobre:
  - el concepte de *folk transparency*, i
  - l'efectivitat de les mesures de transparència.
- En referència al concepte de *folk transparency*, es destaca que alguns estudis suggereixen la importància que les teories i les pràctiques socials «ressonin» amb la psicologia individual, que les normes i pràctiques existents en la societat es desenvolupen i evolucionen basant-se en fonaments psicològics individuals i com les idees de *folk justice*<sup>18</sup> [o la *folk transparency*] i la psicologia individual poden ajudar a comprendre el coneixement expert (Sheffrin, 2013).

---

<sup>18</sup> La *folk justice*, definida en termes generals, és la constel·lació completa de les actituds que les persones tenen en les seves vides diàries sobre totes les dimensions de la justícia.

- En referència a l'efectivitat de les mesures de transparència, se suggereix que els sistemes de transparència han de complir dues condicions per tal de ser eficaços: «han d'integrar la informació en els processos ordinaris de presa de decisions i d'accions dels usuaris de la informació i dels divulgadors d'aquesta informació, i les respostes dels usuaris i dels divulgadors han de ser, en última instància, congruents amb els objectius de la política» (Fung, Graham, Weil i Fagotto, 2004).
- Es du a terme una revisió dels aspectes més destacats que són d'interès per a les entrevistes que es faran amb els membres del projecte «FairTax» i de l'Skatteverket. L'orientació general és deixar l'àmbit d'interès prou obert per copsar l'orientació general, així com algunes pràctiques concretes que es segueixen a l'agència fiscal sueca.

### Entrevista 16-2; Linköpings Universitet (LiU); Suècia; 01/03/2016

- Grup de discussió sobre literatura acadèmica en matèria de compliment fiscal i transparència: Leigh-Pemberton i Majdanska (2015, *draft*), Maurer (2015, *draft*).
- L'article de Leigh-Pemberton (2015) és un esborrany titulat «Changing the dynamics of the relationship between Tax Administrations and Taxpayers», i l'autor hi analitza algunes de les actuals iniciatives dissenyades per fer front al frau fiscal i a la planificació fiscal agressiva. S'hi destaca la creixent importància de la transparència en el suport a la millora del compliment tributari. S'hi examinen les possibles implicacions d'aquestes noves iniciatives per a les empreses multinacionals i per a les administracions fiscals, especialment en els països en desenvolupament. El model de compliment cooperatiu pot oferir un mitjà per conciliar dos objectius aparentment contradictoris: assegurar els ingressos fiscals que han de ser pagats per les empreses multinacionals, a més de millorar el clima de negocis perquè les empreses multinacionals segueixin invertint i ajudant al creixement de les economies de països en desenvolupament. En aquest article es col·loca el model de compliment cooperatiu en el context més ampli dels esforços actuals per frenar i prevenir l'erosió de la base tributària (*tax base erosion*) en les multinacionals, i especialment en els països en desenvolupament.
- L'article de Maurer (2015) és un esborrany titulat «Revenue, Rule, and the Revenue Rule: Toward an Anthropology of Taxation». Aquest article explora dos problemes interrelacionats en l'antropologia de la llei i els diners. En primer lloc, com hem d'entendre les normatives indicatives o no vinculants (*soft law*) en el context internacional —instruments, acords, normes de la pràctica sense força vinculant. I, en segon lloc, com hem d'entendre els pagaments, a diferència dels intercanvis, en el moviment de diners a tot el món.
- Els antropòlegs i altres científics socials s'han plantejat dues preguntes sobre *soft law*: si és democràtica i si és eficaç. Aquestes normatives indicatives són promulgades per organitzacions multilaterals que no semblen subjectes al procés democràtic, i operen fora del control o la responsabilitat dels governs electes. Sense els mecanismes adequats per assegurar-ne el compliment, aquesta *soft law*, aparentment, sembla ser només parcialment capaç d'influir en els assumptes dels individus o dels estats. Aquest document desafia tots dos punts de vista, a través d'una anàlisi de la campanya internacional en contra del que es va conèixer com «la competència fiscal perjudicial» (*harmful tax competition*).



**Entrevista 16-3; Linköpings Universitet (LiU); Suècia; 14/03/2016**

- Grup de discussió sobre literatura acadèmica en matèria de compliment fiscal i transparència: Fung, Weil, Graham i Fagotto (2004), Onu i Oats (2016), Alm, Bernasconi, Laury, Lee i Wallace (2016) i editorial al *Journal of Economic Behavior & Organization* (2016).
- L'article de Fung, Weil, Graham i Fagotto (2004) es titula «The political Economy of Transparency: What makes disclosure policies effective», i analitza els sistemes de transparència com a política social innovadora, a més d'explorar la qüestió més important i difícil en relació amb aquestes polítiques: funcionen?
- Els sistemes de transparència han sorgit, en els últims anys, com una eina important de regulació, un important desenvolupament en la política social. Els sistemes de transparència, com els defineixen els autors, són mandats governamentals que requereixen a les empreses o altres organitzacions que proporcionin informació pública i objectiva sobre els seus productes i pràctiques. Aquests sistemes de transparència solen tenir efectes regulatoris, i aquests efectes varien àmpliament. L'article explora quins són els principals condicionants a tenir en compte perquè aquests sistemes siguin efectius.
- L'article d'Onu i Oats (2016), titulat «Tax Talk: An Exploration of Online Discussions Among Taxpayers», és un treball molt recent que presenta una anàlisi de més de 400 comentaris sobre el compliment de les obligacions tributàries extrets de fòrums de discussió en línia per a autònoms. En l'article veurem com la majoria dels contribuents sembla indiferent a moltes de les variables que han estat el focus de la investigació del comportament d'impostos (per exemple, freqüència d'auditories, import de les sancions, etc.), i que la majoria de la gent està motivada pel compliment i està més preocupada per com complir que no pas per si complir o no fer-ho.
- En l'estudi d'Alm, Bernasconi, Laury, Lee i Wallace (2016), titulat «Culture, Compliance, and Confidentiality: A Study of Taxpayer Behavior in the United States and Italy», es presenta un exemple dels experiments de comportament —que també estem duent a terme en el GSADI— i la forma en què podem reproduir i analitzar algunes situacions relacionades amb la fiscalitat difícils d'aïllar en la vida real, i també com es plantegen algunes implicacions ètiques en aquests experiments.
- Finalment, en l'editorial del *Journal of Economic Behavior & Organization* (2016), titulat «Taxation, social norms, and compliance: Research questions and results», trobem una bona visió general de l'edició especial, que recull 14 treballs de recerca innovadors sobre el compliment tributari. Els articles són una selecció de més de 50 articles i/o pòsters que van ser acceptats a la conferència «Taxation, Social Norms and Compliance», que va tenir lloc el març de 2014 a Nuremberg (Alemanya). Els articles d'aquesta edició especial mostren que la qüestió la investigació actual sobre el compliment tributari utilitza una gran varietat de mètodes. El fet que el comportament sigui difícilment observable requereix una combinació d'estudis empírics, de camp i de laboratori per entendre els fenòmens clau. Els molts aspectes de comportament que cal considerar en el compliment tributari fan que sigui necessari ampliar la perspectiva i incloure-hi idees de la psicologia, la sociologia i les ciències de la comunicació. Els articles es poden agrupar al voltant dels següents tres temes d'investigació: és important per al compliment tributari com es



perceben els impostos? Poden els incentius no monetaris utilitzar-se per augmentar el compliment tributari? Quin és el paper que hi té la percepció de les intencions del govern i del seu acompliment?

#### **Entrevista 16-4; Solna Headquarters Skatteverket; Suècia; 17/03/2016**

- Entrevista a la central de l'Skatteverket, a Estocolm, per tractar temes d'estratègia sobre l'evasió fiscal i estratègia comunicativa sobre les inspeccions i el frau en l'Skatteverket. Camilla es dedica als temes de comunicació i Martin és el cap de l'oficina. Presenten els projectes en què treballem, incloent el seu projecte de col·laboració amb l'agència fiscal de Kènia (KRA), i destaquen un aspecte important de les seves polítiques a l'agència: la gestió del canvi. Destaquen que l'Skatteverket és un agent independent del Govern i que tenen llibertat d'acció. La seva política a l'agència es concentra en objectius definits internament amb una orientació clara al compliment voluntari. Abans tenien objectius de recaptació fixats, però aquests objectius fixats pel Govern eren un tema de difícil gestió, i en els 90 varen canviar la visió i l'objectiu. La visió actual es basa en el *willing to comply*, o compliment voluntari.
- Pel que fa a la política comunicativa, opten per no publicar els noms dels infractors, però combinen les polítiques de control (*enforcement*). Tothom ha de sentir que els altres paguen la seva part justa. Es concentren en el fet que la gent tingui confiança en l'acció justa (*fair*) de l'Skatteverket. Per això s'han fet campanyes sobre en què es fan servir els impostos, tot i que això sovint els ha comportat tensions en el terreny polític de les polítiques fiscals; però és important explicar en què s'inverteixen els impostos dels ciutadans. El focus principal dels darrers deu anys ha estat la justícia procedimental. La confiança s'analitza fent estudis tant de percepció general com dels contribuents inspeccionats, i es detecta que el principal factor de confiança és el tracte que reben des de l'agència, i els inspectors i el diàleg. L'any 2005 es va fer un estudi, basat en entrevistes, sobre les actituds del personal de l'agència. A partir dels resultats varen determinar que hi havia tres models d'actitud tipus: la A, una actitud arrogant i acusadora que prejutja el contribuent i el considera defraudador; la B, una actitud orientada al tractament d'expedients i compliment de la llei, no orientada al tracte amb les persones; i la C, una actitud empàtica i col·laborativa amb el contribuent. El model de comportament que van voler enfortir va ser el C, però el més difícil de canviar és el B, ja que l'A és percebut generalment per tothom com a clarament erroni.
- Els procediments d'inspecció han variat també des de 2005, i s'ha fet formació en com interactuar amb els inspectors per orientar-los a sentir-se representants de l'Administració fiscal. Tenir en compte les necessitats dels contribuents —persones físiques i jurídiques negocis— forma part de la seva estratègia d'actuació (ho mostren en aspectes tan bàsics com tenir en compte les hores punta dels negocis per programar les inspeccions).
- En els aspectes relatius a la justícia retributiva, consideren important fer notar que hi ha polítiques de control (*enforcement*). Les polítiques de control per si soles no són suficients, però generen dos efectes indirectes importants: efectes preventius a escala individual i efectes preventius generals. La política general és que es «comprova tot», i s'utilitza el

càlcul de riscos —riscos de frau— no a partir de la segmentació dels contribuents, sinó a partir de la segmentació de les situacions de risc associades al comportament fiscal.

- En els aspectes comunicatius del frau, s'actua de manera lleial i justa, i es comuniquen els resultats «d'inspeccions pilot»<sup>19</sup> en sectors específics; i sempre en col·laboració amb la part social i els representants dels sectors empresarials i/o comercials, abans de fer-los públics en els mitjans de comunicació. Els anys posteriors a les inspeccions sectorials, aquests sectors es mantenen en un estat de seguiment i supervisió especial.
- La bretxa fiscal (tax gap) es calcula a partir de la informació creuada entre els ocupadors i els bancs —representa un 60% dels casos—, amb inclusió d'informació de terceres parts —representa un 30% dels casos— i sobre la base de la informació proveïda únicament pels contribuents —representa un 10% dels casos. La introducció de llibres de registre del personal, les caixes registradores certificades i les deduccions o crèdits fiscals per als serveis i reparacions domèstiques, així com la introducció d'un impost a la propietat, han ajudat a reduir aquest 10% de casos en què la informació depèn quasi de manera exclusiva del mateix contribuent.
- Molts casos de frau fiscal es descobreixen durant les inspeccions de l'agència, però el nombre d'inspeccions s'ha reduït significativament —des de les més de 18.000 inspeccions cada any en la dècada dels 80 fins al voltant de les 5.200 a l'any 2009. Aquesta caiguda en el nombre d'inspeccions l'atribueixen a tres causes: en part, al fet que cada vegada es dirigeixen més a casos de grans empreses i més difícils de portar a terme; d'altra banda, una major proporció de totes les inspeccions s'integra, és a dir, que cobreixen diversos impostos, com l'impost de societats, l'IVA, l'impost sobre la nòmina i el PAYE, en una sola inspecció conjunta; i, finalment, també a les retallades pressupostàries i a una alta rotació de personal.
- Pel que fa al dret d'accés a la informació fiscal, tothom té dret a demanar la informació personal que manega l'agència. Es treballa a partir de dues lleis que donen cobertura legal. L'una legisla sobre l'accés a dades generals —l'Skatteverket facilita tota la informació general que té a la seva disposició a qui ho demani. Segons la legislació sueca, si algú demana dades, no cal avisar l'afectat (en la noruega, si algú demana dades sobre un contribuent, aquest rep un avís). La segona llei se centra a regular l'accés a dades en casos especials d'inspecció —en aquest cas, l'agència dona informació de quines fonts han estat consultades, però no específicament sobre la informació obtinguda.
- Actualment estan preparant informes de tendència sobre l'economia col·laborativa i el comerç en línia i transnacional.

### **Entrevista 16-5; Linköpings Universitet (LiU); Suècia; 12/04/2016**

- Grup de discussió sobre literatura acadèmica en matèria de compliment fiscal i transparència: Roitman (2007), Guano (2010), Lepore (2012).

---

<sup>19</sup> Es duen a terme inspeccions pilot de sectors empresarials o comercials. S'anuncien prèviament, a l'inici de l'any fiscal, per permetre la correcció voluntària d'actuacions irregulars.

- L'article «The Right to Tax: Economic Citizenship in the Chad Basin», de Roitman (2007), explora el concepte de «ciutadania econòmica» (*economic citizenship*) a través d'un examen de les pràctiques en els territoris transfronterers de la conca del Txad. En fer-ho, Roitman demostra l'existència simultània d'activitats econòmiques regulades i d'activitats no regulades —sense llicència. La seva exploració del discurs que envolta aquestes pràctiques econòmiques, i la desobediència civil de la campanya *Villes Mortes*, la qual va impulsar una posició conjunta dels comerciants —en activitats regulades i no regulades— quant a la negativa a pagar impostos, revela un concepte de ciutadania econòmica. La seva anàlisi revela les genealogies de la ciutadania a la conca del Txad, on les nocions de llibertat van ser marcades pel llegat de la conquesta islàmica, així com pel colonialisme francès.
- L'estudi de Guano «Taxpayers, Thieves, and the State: Fiscal Citizenship in Contemporary Italy» (2010) ens mostra com, a ulls de l'autora, l'Estat italià, aclaparat pel seu enorme deute públic, s'apropa a la vora de l'incompliment, i com el debat sobre els impostos i la distribució fa estralls en l'esfera pública d'aquest país. Explora, així mateix, com l'opinió pública es debat entre la retòrica de l'equitat fiscal i distributiva, d'una banda, i la seva negació real, de l'altra.
- Finalment, a l'article de Lepore publicat a l'*American Chronicles* i titulat «Tax Time. Why we pay» (2012), podem llegir: «Els impostos són el que hem de pagar per la societat civilitzada, per la modernitat i per la prosperitat. Els rics paguen més perquè se n'han beneficiat més. Els impostos, ben dissenyats i ben gastats, asseguren la tranquil·litat interior, proveeixen de defensa comuna i promouen el benestar general. Els impostos protegeixen la propietat i el medi ambient; els impostos fan possible el negoci. Els impostos paguen les carreteres i els ponts, les escoles, la policia i els mestres. Els impostos paguen els metges, les residències d'avis i la medicina. Durant una emergència, com un terratrèmol o un huracà, els impostos paguen els equips de rescat, els refugis i els serveis de suport. Per a les persones les vides de les quals han estat devastades per altres tipus de desastres, com el desastre de la pobresa, els impostos paguen, fins i tot, el menjar».
- L'autora ens fa reflexionar sobre el fet que els impostos són un pacte. I que aquest pacte ha de ser renovat.

### **Entrevista 16-6; 18/04/2016; Solna Headquarters Skatteverket; Suècia;**

- Entrevista a la central de l'Skatteverket, a Estocolm, per tractar temes sobre les enquestes a empreses i individus, tractament estadístic i generació d'informes.
- En l'entrevista amb Henrik, responsable del servei d'enquestes a persones físiques i empreses de l'Skatteverket, aquest ens explica com es fa una onada de grans enquestes a empreses i ciutadans de caràcter bianual —un any, sobre unes 1.500 empreses, i el següent, sobre uns 2.000 ciutadans. Les preguntes d'opinió es responen a partir d'una escala de Likert d'1 a 5, i es duen a terme per via telefònica i per via web. També es fan enquestes de qualitat de servei de l'agència i sobre el tracte rebut. El servei es contracta externament i les enquestes es fan de manera anònima. Actualment estan considerant passar de la planificació bianual a una programació cada quatre anys, per tenir temps d'analitzar en profunditat i concentrar-se en tendències a mitjà termini. El servei es porta

a terme amb tres persones internes de l'agència, amb rols de responsable del projecte, estadístic i economista dedicat a la interpretació de resultats i preparació de l'informe. L'anàlisi estadística es fa internament —per temes de qualitat. Observen un progressiu increment d'usuaris que utilitzen el web, però aquests continuen sent una minoria. L'informe anual es fa a partir de petites enquestes sobre empreses, que estan disponibles en suec, anglès i àrab —tot i que l'anglès només representa un 1%, i l'àrab un 0,1%, de les respostes.

- Un aspecte important és com mesurar la satisfacció. Les preguntes són de tipus «Sí/No». La resposta és voluntària i no es fan «recordatoris» sobre l'enquesta. L'estratègia de l'agència es basa en «augmentar la confiança» per incrementar el compliment voluntari, i en les enquestes es veu aquesta correlació, però no extremadament forta.
- Els resultats de les enquestes d'opinió i servei es publiquen en el web de l'agència, de manera oberta i accessible lliurement. Els informes sobre les empreses es troben en procés de creació i estaran disponibles en breu en el web de l'agència —Henrik ens fa arribar amablement els fitxers SPSS de dades per al nostre estudi.
- Sobre els mitjans d'accés al servei, tot i que l'agència promociona l'ús de l'accés per Internet en el seu lloc web, les dades de l'agència mostren que aquest no s'utilitza prou, i que els clients tendeixen a trucar telefònicament i a tenir interacció personal encara que només sigui per comprovar que han entès les instruccions, els procediments o la informació de manera adequada. L'agència té oficines d'informació distribuïdes pel territori en els municipis, i les dades de què disposen mostren que aquestes oficines tenen un nivell de qualitat i satisfacció alt d'acord amb els usuaris.
- Pel que fa a la informació personalitzada, fan reunions periòdiques amb els agents socials i els gremis per intercanviar informació —oferir-los informació actualitzada i escoltar les seves peticions. No tenen establerts mètodes especials d'intercanvi d'informació i comunicació amb organitzacions de la societat civil o associacions sobre fiscalitat.
- Disposen d'una nova llei que regula els acords sobre planificació fiscal entre l'Skatteverket i les empreses, i publiquen de manera oberta aquesta informació —aquesta llei és especialment interessant d'estudiar per part dels investigadors en matèria tributària, per l'interès que suscita la seva aplicació, que té el repte de combinar l'obertura de dades i les limitacions derivades dels factors competitiu entre empreses.

### **Entrevista 16-7; 18/04/2016; Solna Headquarters Skatteverket; Suècia;**

- Entrevista a la central de l'Skatteverket, a Estocolm, per tractar temes d'aplicació de les TIC a l'estratègia de l'agència (*data warehouse*, *business intelligence* i *intelligence internet*).
- En l'entrevista amb Peter i Andreas, responsables dels serveis d'intel·ligència basats en Internet i dels sistemes de tecnologies de la informació i la comunicació a l'agència, aquests ens expliquen el model teòric de treball sobre risc. L'objectiu a llarg termini és la minimització de la bretxa fiscal (*tax gap*). L'agència té establert un procés per avaluar el risc. El risc es calcula a partir de «situacions» i fent controls aleatoris cada any.
- Disposen de sistemes de denúncia fiscal anònima —externs i interns—, per denunciar comportaments inadequats d'altres contribuents, però també internament per denunciar

els comportaments inadequats d'oficials fiscals. No se n'ha fet massa difusió activa, d'aquest sistema —a Dinamarca sí que s'han fet campanyes televisives sobre denúncia fiscal—, però l'Skatteverket no té una política gaire activa en aquest aspecte perquè no volen estendre aquests valors, sinó fomentar la «confiança» i la idea de *willingness to pay*.

- L'agència disposa també d'un sistema d'un procés sistemàtic de vigilància permanent —basat en un servei extern al núvol (*cloud*)— que serveix per detectar tendències, informacions i tecnologies que contribueixin a desenvolupar millor l'activitat. Aquest servei ajuda l'agència a avaluar qualsevol tecnologia, grup de tecnologies, serveis o processos, nous estudis acadèmics i resultats de recerca, o solucions específiques d'altres agències tributàries o d'altres proveïdors, dins o fora del mercat local, de manera que es puguin anticipar canvis en l'entorn, identificar noves oportunitats, prendre decisions a nivell estratègic i tàctic, i estar al corrent en tot moment dels temes més rellevants i de major actualitat que puguin afectar-los.
- El procés anomenat *Intelligence Internet* identifica deu àrees d'interès —entre les quals, la informació demogràfica, el desenvolupament digital, el delictes tributari, el desenvolupament regional, el servei i els contribuents, les polítiques fiscals—, i dins de cadascuna es cerquen informes científics —des de 200 fins a 300 fonts diferents— disponibles a la xarxa. Partint d'aquests informes, un grup de deu analistes s'encarrega de deu «bústies» d'informació diferents. El programari classifica la informació posant a la bústia les informacions rellevants de cada àrea, i en una segona fase es du a terme un procés manual de priorització d'interès que classifica les informacions. Després, aquesta informació es publica i es comparteix a la intranet interna de l'agència i molta de la gent que hi treballa hi pot accedir. Cada mes es fa un informe de quatre àrees destacades —classificant les informacions d'alt a baix impacte. Cada tres mesos es prepara un resum dels informes mensuals, i cada any un resum dels trimestres —amb les 10-15 informacions més importants dels 30.000 articles apareguts a les bústies en el darrer any. Aquestes són utilitzades per l'alta direcció en la presa de decisions estratègiques.
- Les dades dels seus sistemes d'informació (*business intelligence*) provenen dels sistemes operacionals —i, per tant, de dades internes— en un 80-90%, i un 10-20% provenen d'altres agències públiques i privades (duanes, bancs, empreses), i de recollició d'informació de tercers parts. En el cas d'intercanvi d'informació de nivell internacional, en el 99% dels casos es fa a partir de procediments i casos específics d'inspecció, i no a partir de processos de cooperació general i regular.

- Els sistemes de *data warehouse*<sup>20</sup> i *business intelligence*<sup>21</sup> avançats es varen iniciar sobre els anys 2003/2004 —en test— i 2007/2008 —de manera sistemàtica. Han adoptat el model d'anàlisi de risc per utilitzar els recursos de manera eficient: seleccionant els casos per inspecció o millorant els requisits en d'altres àrees —més informació i millor informació.
- El darrer any, la Junta Nacional de Seguretat Social va enviar una carta a 900.000 persones majors per informar-les de canvis en les seves pensions. Com que aquesta carta va ser escrita en termes legals, hi va haver milers de consultes de persones que estaven molestes perquè no podien entendre el missatge. A la Seguretat Social li va costar una gran quantitat de diners només haver-se de fer càrrec de les trucades telefòniques i els correus electrònics, per no parlar de les pèrdues sofertes en imatge per aquesta carta.
- El que van fer va ser tornar a escriure aquesta carta, i altres, en un llenguatge senzill, i provar-les en *focus groups*, on hi havia els lectors previstos (tercera edat). Es van fer tres proves, perquè les reescriptures no eren prou bones i s'havien de millorar pas a pas. El cost d'aquestes proves en *focus groups* i de tornar a escriure les cartes va ser marginal, en comparació del cost que va implicar la primera carta.
- Els esforços actuals a Suècia per fer que la majoria dels ciutadans utilitzin els serveis d'Internet que proporcionen totes les autoritats sueques comportaran a la llarga, per descomptat, un estalvi de costos i temps per al Govern. En aquest context, l'ús d'un llenguatge senzill és de suma importància: la informació continguda en els llocs web ha de ser comprensible per a tothom que els utilitzi; en cas contrari no es guanyarà res mitjançant l'ús de les noves tecnologies. És evident que, quant a la funció d'autoservei, possible gràcies a l'Administració electrònica, no pagaran la pena l'esforç i la inversió que s'hi fan si les instruccions i la informació en els llocs web no és fàcil d'entendre. Tota la informació en els llocs web s'ha d'adaptar també als immigrants, que no tenen encara fluïdesa en suec (aproximadament una novena part de tota la població no té el suec com a llengua materna), i per a tots els ciutadans amb dificultats en la lectura de textos normals a causa d'una certa necessitat especial.
- L'autoritat fiscal central, per exemple, ofereix tot tipus d'informació i servei al seu portal d'Internet, incloent la possibilitat de confirmar el formulari de declaració d'impostos, ja introduïda per l'autoritat amb les seves xifres per a l'any en qüestió. Aquest any, sis milions i mig de suecs han tingut l'oportunitat de completar la seva declaració d'impos-

---

20 Un «magatzem de dades» (de l'anglès *data warehouse*) és una base de dades amb la informació històrica d'una organització dissenyada i estructurada per fer-hi consultes eficientment. Les dades d'aquests magatzems provenen dels sistemes d'informació transaccionals de les organitzacions (per exemple, d'un ERP). (Informació recollida de la Wikipedia.)

21 «Intel·ligència empresarial», «intel·ligència de negoci» o «BI» (en anglès, *business intelligence*) és el conjunt d'estratègies i eines enfocades a l'administració i creació de coneixement mitjançant l'anàlisi de dades existents en una organització o empresa. Fa referència a l'ús de dades d'una empresa per facilitar la presa de decisions. Inclou tant la comprensió del funcionament actual de l'empresa com la predicció d'esdeveniments futurs, amb l'objectiu d'oferir coneixements per donar suport a les decisions empresarials. (Informació recollida de la Wikipedia.)



tos a través d'Internet o per SMS (utilitzant els seus telèfons mòbils). La simplificació en curs dels formularis de declaració d'impostos, que va començar a final dels anys 70, és només un exemple d'una reforma, a Suècia, que inclou el redisseny i la simplificació de les rutines, així com l'ús de les noves tecnologies. L'objectiu estrella que guia aquesta reforma ha estat i segueix sent fer la vida més fàcil al públic en general i reduir els costos, al mateix temps.

- S'han introduït plantilles preformatades en els sistemes de TI per utilitzar llenguatge administratiu senzill. Aquest és, però, un dels importants reptes de l'agència, el llenguatge senzill combinat amb les necessitats legals del mateix. S'han dut a terme seminaris i formació per als oficials a partir de reunions personals, i amb la presència de diferents rols de professionals de la comunicació, el dret i l'administració.

### **Entrevista 16-8; ATC; Catalunya; 11/05/2016**

- Entrevista a la seu central de l'Agència Tributària de Catalunya per posar en comú els resultats de les entrevistes amb l'Skatteverket sobre bones pràctiques, lluita contra el frau i enquestes de satisfacció; i sobre indicadors del sistema de transparència tributària.

## Annex 4. Anàlisi de dades

### Regressió logística binària

Case process summary			
Unweighted cases <sup>a</sup>		N	Percent
Selected cases	Included in Analysis	28083	96,2
	Missing cases	1117	3,8
	Total	29200	100,0
Unselected cases		0	,0
Total		29200	100,0

<sup>a</sup>. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

Dependent variable encoding	
Original Value	Internal Value
otherwise	0
never justified	1

Variables in the Equation							
		B	E.T.	Wald	gl	Sig.	Exp(B)
Step 1st	txadleq	-1,340	,121	121,931	1	,000	,262
	txautef	1,679	,186	81,730	1	,000	5,362
	votedirc	-,192	,035	30,334	1	,000	,825
	chpldmc	-1,815	,123	217,332	1	,000	,163
	ditxssp	,138	,088	2,464	1	,116	1,148
	insfben	-,452	,163	7,733	1	,005	,636
	gvctzpsc	,971	,144	45,671	1	,000	2,640
	grdfincc	-2,531	,193	172,201	1	,000	,080
	ctjbcnt	4,114	,362	128,910	1	,000	61,193
	ctfrdc	-1,091	,296	13,537	1	,000	,336
	wraccrp	7,483	,815	84,204	1	,000	1777,693
	jdgcbrb	-,454	,043	109,792	1	,000	,635
	ctprpwr	1,573	,277	32,221	1	,000	4,823
	ctinplt	-3,652	,282	168,231	1	,000	,026
	wevdct	-2,462	,226	118,711	1	,000	,085
	cttresac	,785	,100	61,388	1	,000	2,191
	meprincf	-,729	,054	184,642	1	,000	,483



Variables in the Equation							
		B	E.T.	Wald	gl	Sig.	Exp(B)
Step 1st	gvexpdcc	3,716	,239	241,949	1	,000	41,083
	x001	,355	,025	200,153	1	,000	1,427
	x003r	,153	,008	328,089	1	,000	1,166
	x007	-,029	,006	21,838	1	,000	,972
	x025	-,008	,007	1,251	1	,263	,992
	x028	,026	,006	17,755	1	,000	1,027
	Constante	-12,259	1,927	40,486	1	,000	,000

PLUM: Regressió ordinal

Case process summary			
		N	Marginal Percent
do you justify: cheat on tax (binary)	otherwise	11986	42,7%
	never justified	16097	57,3%
sex respondent	male	12540	44,7%
	female	15543	55,3%
age (recoded)	15-24	2627	9,4%
	25-34	4221	15,0%
	35-44	5040	17,9%
	45-54	5183	18,5%
	55-64	4749	16,9%
	65 and more years	6263	22,3%
current legal marital status respondent	married	14573	51,9%
	cohabiting	699	2,5%
	divorced	2525	9,0%
	separated	505	1,8%
	widowed	2998	10,7%
	single/never married	6783	24,2%
employment status	full time (30h a week or more)	12110	43,1%
	part time (less then 30 hours a week)	1822	6,5%
	self employed	1376	4,9%
	retired/pensioned	7407	26,4%
	housewife (not otherwise employed)	1582	5,6%
	student	1354	4,8%
	unemployed	1547	5,5%
	other	885	3,2%

Case process summary			
		N	Marginal Percent
highest educational level attained respondent (8 categories)	Inadequately completed elementary education	756	2,7%
	Completed (compulsory) elementary education	2447	8,7%
	Incomplete secondary school: technical/vocational type	5397	19,2%
	Complete secondary school: technical/vocational type/secondary	3305	11,8%
	Incomplete secondary: university-preparatory type/secondary,	3432	12,2%
	Complete secondary: university-preparatory type/full secondary	5596	19,9%
	Some university without degree/ higher education - lower-level tertiary	4277	15,2%
	University with degree/higher education - upper-level tertiary	2873	10,2%
Valid		28083	100,0%
Missing		1117	
Total		29200	

Parameter estimates								
		Estimate	Std. Error	Wald	gl	Sig.	95% Confidence Interval	
						Low bound	Upper bound	
Threshold	[cheat_bi = 0]	6,515	1,205	29,245	1	,000	4,154	8,877
	txadlq	-,834	,076	121,897	1	,000	-,982	-,686
	txautef	1,045	,116	81,648	1	,000	,818	1,272
	votedirc	-,117	,022	27,784	1	,000	-,160	-,073
	chpldmc	-1,129	,077	216,829	1	,000	-1,279	-,979
	ditxssp	,094	,055	2,875	1	,090	-,015	,202
	insfben	-,293	,102	8,286	1	,004	-,492	-,093
	gvctzpsc	,602	,089	45,554	1	,000	,427	,777
	grdfincc	-1,576	,120	171,458	1	,000	-1,812	-1,340
	ctjbcnt	2,526	,226	125,316	1	,000	2,084	2,968
location	ctfrdc	-,690	,185	13,956	1	,000	-1,052	-,328
	wraccrp	4,641	,510	82,900	1	,000	3,642	5,640
	jdgcbrb	-,282	,027	108,761	1	,000	-,336	-,229
	ctprpwr	1,016	,174	34,200	1	,000	,676	1,357
	ctinplt	-2,301	,178	167,956	1	,000	-2,649	-1,953
	wevdct	-1,550	,141	120,643	1	,000	-1,827	-1,274
	cttresac	,485	,062	61,186	1	,000	,363	,606

Parameter estimates								
		Estimate	Std. Error	Wald	gl	Sig. Low bound	95% Confidence Interval	
							Upper bound	
	meprincf	-,441	,033	175,929	1	,000	-,506	-,375
	gvexpdcc	2,311	,150	238,422	1	,000	2,017	2,604
	[x001=1]	-,206	,016	156,921	1	,000	-,238	-,174
	[x001=2]	0 <sup>a</sup>	.	.	0	.	.	.
	[x003r=1]	-,339	,049	48,839	1	,000	-,435	-,244
	[x003r=2]	-,342	,040	74,562	1	,000	-,420	-,265
	[x003r=3]	-,280	,037	56,766	1	,000	-,353	-,207
	[x003r=4]	-,228	,036	39,764	1	,000	-,299	-,157
	[x003r=5]	-,125	,030	16,707	1	,000	-,184	-,065
	[x003r=6]	0 <sup>a</sup>	.	.	0	.	.	.
	[x007=1]	,135	,024	32,818	1	,000	,089	,181
	[x007=2]	,058	,052	1,247	1	,264	-,044	,161
	[x007=3]	,045	,034	1,790	1	,181	-,021	,111
	[x007=4]	,006	,060	,012	1	,915	-,112	,125
	[x007=5]	,069	,036	3,585	1	,058	-,002	,140
	[x007=6]	0 <sup>a</sup>	.	.	0	.	.	.
	[x028=1]	-,097	,046	4,479	1	,034	-,186	-,007
	[x028=2]	-,040	,054	,562	1	,454	-,145	,065
	[x028=3]	-,200	,056	12,731	1	,000	-,309	-,090
	[x028=4]	,008	,051	,025	1	,875	-,092	,108
	[x028=5]	,003	,056	,002	1	,963	-,107	,112
	[x028=6]	-,083	,061	1,840	1	,175	-,204	,037
	[x028=7]	-,061	,055	1,231	1	,267	-,168	,047
	[x028=8]	0 <sup>a</sup>	.	.	0	.	.	.
	[x025=1]	,086	,058	2,221	1	,136	-,027	,199
	[x025=2]	-,008	,039	,039	1	,843	-,085	,069
	[x025=3]	,002	,031	,006	1	,940	-,059	,064
	[x025=4]	-,040	,034	1,368	1	,242	-,106	,027
	[x025=5]	,001	,035	,002	1	,967	-,066	,069
	[x025=6]	-,018	,030	,373	1	,541	-,078	,041
	[x025=7]	,006	,031	,031	1	,860	-,056	,067
	[x025=8]	0 <sup>a</sup>	.	.	0	.	.	.
Link function: Probit.								
a. This parameter is set to zero because it is redundant.								

## Annex 5. Indicadors del WGI i CPI

Code	Source	Type*	Public	Country Coverage	Representative	1996	1998	2000	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
ADB	African Development Bank Country Policy and Institutional Assessments	Expert (GOV)	Partial	54			x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
AFR	Afrobarometer	Survey	Yes	22				x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
ASD	Asian Development Bank Country Policy and Institutional Assessments	Expert (GOV)	Partial	28				x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
BPS	Business Enterprise Environment	Survey	Yes	30				x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
BTI	Bertelsmann Transformation Index	Expert (NGO)	Yes	129					x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
CCR	Freedom House Countries at the Crossroads	Expert (NGO)	Yes	69							x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
EBR	European Bank for Reconstruction and Development Transition Report	Expert (GOV)	Yes	33		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
EIU	Economist Intelligence Unit Riskwire & Democracy Index	Expert (CBIP)	Yes	183	Y	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
FRH	Freedom House	Expert (NGO)	Yes	198	Y	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
GCB	Transparency International Global Corruption Barometer	Survey	Yes	115					x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
GCS	World Economic Forum Global Competitiveness Report	Survey	Yes	144	Y	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
GII	Global Integrity Index	Expert (NGO)	Yes	62						x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
GWP	Gallup World Poll	Survey	Yes	161	Y								x	x	x	x	x	x	x	x
HER	Heritage Foundation Index of Economic Freedom	Expert (NGO)	Yes	183	Y	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
HUM	Cingranelli Richards Human Rights Database and Political Terror Scale	Expert (GOV)	Yes	194	Y	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
IFD	IFAD Rural Sector Performance Assessments	Expert (GOV)	Yes	98							x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
IJT	iJET Country Security Risk Ratings	Expert (CBIP)	Yes	197	Y						x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
IPD	Institutional Profiles Database	Expert (GOV)	Yes	143	Y								x	x	x	x	x	x	x	x
IRP	IREEP African Electoral Index	Expert (NGO)	Yes	54				x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
LBO	Latinobarometro	Survey	Yes	18		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
MSI	International Research and Exchanges Board Media Sustainability Index	Expert (NGO)	Yes	71					x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
OBI	International Budget Project Open Budget Index	Expert (NGO)	Yes	100								x	x	x	x	x	x	x	x	x
PIA	World Bank Country Policy and Institutional Assessments	Expert (GOV)	Partial	136		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x

Code	Source	Type*	Public	Country Coverage	Representative	1996	1998	2000	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
PRC	Political Economic Risk Consultancy Corruption in Asia	Survey	Yes	17			x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
PRS	Political Risk Services International Country Risk Guide	Expert (CBIP)	Yes	140	Y	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
RSF	Reporters Without Borders Press Freedom Index	Expert (NGO)	Yes	177	Y				x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
TPR	US State Department Trafficking in People report	Expert (GOV)	Yes	185	Y			x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
VAB	Vanderbilt University Americas Barometer	Survey	Yes	26							x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
WCY	Institute for Management and Development World Competitiveness Yearbook	Survey	Yes	59		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
WJP	World Justice Project Rule of Law Index	Expert (NGO)/ Survey	Yes	97														x	x	x
WMO	Global Insight Business Conditions and Risk Indicators	Expert (CBIP)	Yes	203	Y	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x

## Corruption Perceptions Index (Transparency International) sources list

### 13 data sources were used to construct the Corruption Perceptions Index 2013:

1. African Development Bank Governance Ratings 2012
2. Bertelsmann Foundation Sustainable Governance Indicators 2014
3. Bertelsmann Foundation Transformation Index 2014
4. Economist Intelligence Unit Country Risk Ratings
5. Freedom House Nations in Transit 2013
6. Global Insight Country Risk Ratings
7. IMD World Competitiveness Yearbook 2013
8. Political and Economic Risk Consultancy Asian Intelligence 2013
9. Political Risk Services International Country Risk Guide
10. Transparency International Bribe Payers Survey 2011
11. World Bank - Country Policy and Institutional Assessment 2012
12. World Economic Forum Executive Opinion Survey (EOS) 2013
13. World Justice Project Rule of Law Index 2013

For more information: <[http://www.transparency.org/files/content/pressrelease/2013\\_CPISourceDescription\\_EN.pdf](http://www.transparency.org/files/content/pressrelease/2013_CPISourceDescription_EN.pdf)>

## Annex 6. Detall de les variables de l'índex de transparència fiscal

### A. DIMENSIÓ DISTRIBUTIVA

#### 1. S'informa de la recaptació de l'exercici?

**En total**

**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** prenem com a referència la «recaptació realitzada bruta», és a dir, els ingressos efectivament realitzats en el període, amb independència de com hagin estat realitzats i del moment en què s'apliquin al pressupost. Si no es complís aquest criteri, cal especificar si es tracta de recaptació aplicada, recaptació realitzada líquida/neta, recaptació d'exercici corrent o recaptació d'exercicis tancats.

**Millora que suposa:** informar sobre els ingressos d'un govern (dels impostos, dels impostos especials o d'altres fonts) que s'utilitzen per al pagament de les despeses públiques. S'informa sobre el total de recaptació, per tipus d'impost (permet veure la distribució dels ingressos recaptats per tipus d'impost, contribucions especials, taxes, tributs i cotitzacions socials) i per tipus de contribuent (permet veure la distribució dels ingressos recaptats per tipus de contribuent).

«Per tipus de contribuent» entenem la classificació dels contribuents segons la classificació socioeconòmica europea (ESEC), que es basa conceptualment en la classificació sociològica d'Erikson-Goldthorpe-Portocarero (EGP) (Erikson i Goldthorpe, 1992), àmpliament acceptada i utilitzada internacionalment. La classificació reconeix quatre posicions bàsiques dins els mercats laborals i les unitats de producció: empresaris (que compren el treball d'altres i assumeixen l'autoritat i el control sobre aquests), treballadors autònoms (que ni compren ni venen la força de treball), assalariats (que venen la seva mà d'obra i, per tant, ocupen una posició subordinada davant l'autoritat de l'empresari) i les persones que involuntàriament estan excloses del mercat de treball. Pel que fa als assalariats, en distingeixen tres formes de regulació de l'ocupació: «relació de servei», «contracte laboral» i formes mixtes o intermèdies que combinen aspectes de les dues anteriors (vegeu la taula 5).

**Taula 5. Classificació socioeconòmica europea (ESEC) segons diferents agregacions.**

Classificació 10 ítems		Classificació 6 ítems		Classificació 5 ítems		Classificació 3 ítems	
1	Directius i professionals d'alt rang	1 (1 +2)	Directius i professionals	1 (1)	Directius i professionals	1 (1)	Directius i professionals
2	Directius i professionals de rang mitjà						
3	Administratius qualificats	2 (3+6)	Ocupacions intermèdies	2 (2)	Ocupacions intermèdies	2 (2+3)	
4	Petits empresaris i autònoms (no del sector agrari)	3 (4+5)	Petits empresaris i autònom	3 (3)	Petits empresaris i autònom		Ocupacions intermèdies
5	Petits empresaris autònoms del sector agrari						
6	Encarregats i tècnics	–	–	–	–		
7	Treballadors semiqualicats de serveis	4 (7)	Treballadors semiqualicats de servei	4 (4)	Treballadors semiqualicats de serveis	3 (4+5)	Classe treballadora
8	Treballadors semiqualicats de la indústria	5 (8)	Treballadors semiqualicats de la indústria	5 (5+6)	Treballadors semiqualicats o de rutina		
9	Treballadors no qualificats	6 (9)	Treballadors no qualificats				
10	Aturats de llarga durada i persones que no han treballat mai						

Pel que fa a les empreses, creiem interessant seguir la recomanació 2003\_361\_CE de la Comissió, de 6 de maig de 2003, sobre la definició de microempreses, petites i mitjanes empreses pren com a criteris per classificar les empreses el nombre de treballadors, el volum de vendes i el volum actiu (vegeu la taula 6).

**Taula 6. Classificació de les empreses segons la recomanació de la CE.**

Categoria empresa	Treballadors	Volum vendes (milions d'euros)	Volum actiu (milions d'euros)
Microempresa	0 - 9	Inferior a 2	Inferior a 2
Petita empresa	10 - 49	Inferior a 10	Inferior a 10
Mitjana empresa	50 - 249	Inferior a 50	Inferior a 43
Gran empresa	+ 249	Més de 50	Més de 43

Informar en relació amb altres exercicis permet mantenir una sèrie temporal comparativa per analitzar l'evolució d'aquest indicador al llarg dels diferents exercicis tributaris.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** ingressos adequats per al govern, equitat vertical i equitat horitzontal.

## 2. S'informa de quin % suposa la recaptació respecte del PIB?

**En total**

**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** relació entre la recaptació (vegeu la variable 1) i el producte interior brut (PIB), entès aquest com la suma de tots els béns i serveis finals produïts en un espai econòmic durant un període determinat, normalment un any, exclòs el consum intermedi utilitzat en la producció.

**Millora que suposa:** permet calcular la pressió fiscal —la part de la riquesa d'una economia que és recaptada per l'Administració pública—, que es calcula com el quocient de la suma d'impostos (directes i indirectes) més cotitzacions socials respecte al producte interior brut; la pressió tributària, que es calcula com el quocient de la suma d'impostos (directes i indirectes) sense cotitzacions socials respecte al producte interior brut; i l'esforç fiscal, que es calcula com el quocient de la pressió fiscal respecte a la renda per càpita.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** equitat vertical, equitat horitzontal.

## 3. Es publica la distribució «teòrica» dels ingressos tributaris respecte als pressupostos generals?

**A què fa referència la variable:** informar, suposant una distribució proporcional, del percentatge d'ingressos recaptats via impostos que van destinats a cadascun dels àmbits pressupostaris generals.

**Millora que suposa:** permet visualitzar quines són les polítiques que es financen i quins serveis es reben segons els impostos recaptats, i el percentatge de contribució dels impostos en aquest finançament.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** ingressos adequats per al govern i equitat i justícia (*fairness*) en l'intercanvi.



#### 4. Es pregunta als contribuents a què volen que es destinin els seus impostos?

**A què fa referència la variable:** es permet exercir la veu en les decisions d'inversió dels impostos que paguen els ciutadans.

**Millora que suposa:** aquesta és una mesura d'escolta activa i govern obert, que permet als ciutadans expressar les seves preferències pel que fa al destí dels impostos que paguen. En aquest cas opinen sobre quines polítiques i/o serveis volen que siguin finançats a través dels seus impostos.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** ingressos adequats per al govern i equitat i justícia (*fairness*) en l'intercanvi, i veu en el procés (dimensió procedimental).

#### 5. Es pregunta als contribuents a què no volen que es destinin els seus impostos?

**A què fa referència la variable:** es permet exercir la veu en les decisions d'inversió dels impostos que paguen els ciutadans.

**Millora que suposa:** aquesta és una mesura d'escolta activa i govern obert, que permet als ciutadans expressar les seves preferències pel que fa al destí dels impostos que paguen. En aquest cas opinen sobre quines polítiques i/o serveis no volen que siguin finançats a través dels seus impostos.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** ingressos adequats per al govern i equitat i justícia (*fairness*) en l'intercanvi, i veu en el procés (dimensió procedimental, *fairness* del procés).

#### 6. S'informa del cost de recaptació (per exemple, de cada 100 €)?

**En total**

**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** mesura el cost de recaptar cadascun dels impostos. Els costos de recaptació es poden calcular per tipus de contribuent i per a cadascun dels impostos, així com basant-se en la recaptació bruta i/o neta.

**Millora que suposa:** aquesta variable permet establir una mesura de rendiment. El seu caràcter longitudinal permet establir comparacions i veure'n l'evolució en els diferents exercicis.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** ingressos adequats per al govern i equitat i justícia (*fairness*) en l'intercanvi, així com economia de recaptació (dimensió procedimental, *fairness* del procés).

## 7. S'informa del tipus nominal i efectiu de cada impost?

**A què fa referència la variable:** el tipus efectiu de gravamen és el percentatge que realment paga un subjecte passiu de qualsevol impost. S'obté després d'aplicar sobre el tipus nominal de gravamen la totalitat d'exempcions, deduccions i altres beneficis fiscals als quals tingui dret el subjecte passiu. El tipus de gravamen nominal és el que es troba recollit en la llei però que, en aplicar una sèrie d'exempcions, deduccions i altres beneficis fiscals, es veu reduït. El tipus de gravamen que s'obté es coneix com a *tipus efectiu* o *tipus real* de gravamen.

**Millora que suposa:** conèixer els tipus nominals i efectius dels impostos permet calcular l'escletxa fiscal —*tax gap*— i tenir una visió del tractament real, no només nominal o segons la llei, de la distribució de la càrrega fiscal.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** equitat vertical, equitat horitzontal i *fairness* del procés (especialment consistència, supressió del biaix i representativitat).

## 8. S'informa del tipus nominal i efectiu per decils de renda (allà on sigui possible)?

**A què fa referència la variable:** distribució dels tipus nominal i efectiu de gravamen, i la seva distribució per decil de renda.

**Millora que suposa:** permet calcular com varia el diferencial de tipus efectiu a mesura que s'incrementa el nivell de renda; així podem veure l'impacte d'un impost en la distribució de la renda segons les dades de l'exercici. Descomptant la quota final de la renda inicial s'obté la renda disponible, i a partir de la comparació amb la situació de partida es pot determinar el grau en què un impost contribueix a igualar les rendes.

El principi de progressivitat implica que el tipus efectiu augmenta a mesura que ho fa la capacitat econòmica.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** equitat vertical, equitat horitzontal i *fairness* del procés (especialment consistència, supressió del biaix i representativitat).

## 9. S'informa del volum, l'import i el tipus de deduccions aplicades?

**A què fa referència la variable:** informa de les diferents deduccions, reduccions, mínims exempts de gravamen que afecten cadascun dels impostos, i com afecten la minoració del tipus efectiu.

**Millora que suposa:** permet veure l'efecte que tenen les deduccions, reduccions i exempcions de gravamen en els tipus impositius. Això permet veure la rellevància de les reduccions en els impostos.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** ingressos apropiats per al govern i *fairness* del procés (especialment minimització de l'escletxa fiscal).

## 10. S'informa de les deduccions aplicades per decils de renda (allà on sigui possible)?

**A què fa referència la variable:** informa de les diferents deduccions, reduccions, mínims exempts de gravamen que afecten cadascun dels impostos, i com afecten la minoració del tipus efectiu en cada decil de renda dels contribuents.

**Millora que suposa:** permet veure l'efecte que tenen les deduccions, reduccions i exempcions de gravamen en els tipus impositius per decil de renda. Per exemple, en el cas de Catalunya les dades mostren com, per al primer decil, els únics elements rellevants són el mínim personal i familiar i les reduccions per rendiments del treball; en els de major renda, les reduccions per aportacions a plans de pensions i les deduccions adquireixen un pes destacable (Molina, 2009).

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** ingressos apropiats per al govern i *fairness* del procés (especialment, minimització de l'escletxa fiscal).

## 11. S'informa de l'escletxa fiscal, o *tax gap*?

**En total (en € i en %)**

**Per tipus d'impost**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** el *tax gap* és la relació entre els ingressos fiscals que es podrien obtenir en un territori concret aplicant la pressió fiscal derivada de la legislació (recaptació potencial) i els recursos que realment se n'obtenen (recaptació efectiva). La ràtio obtinguda és el *tax gap*, que permet estimar els nivells de frau tributari existents en un territori posant en relació variables com l'economia submergida relacionada amb les activitats legals, les activitats declarades incorrectament o el deute fiscal reconegut però no ingressat. El càlcul de o *tax gap* és una de les 86 mesures previstes en el Pla de prevenció i reducció del frau fiscal 2015-2018.

**Millora que suposa:** permet conèixer la xifra aproximada d'ingressos tributaris que es deixen de percebre; detectar els riscos associats als incompliments més recurrents i més significatius dels contribuents; orientar els recursos a l'hora de planificar la lluita contra el frau; anticipar i actuar contra les estratègies d'elusió fiscal; o estimar l'efectivitat de les nor-

mes tributàries aprovades i dissenyar la política d'incentius i beneficis fiscals més eficient, entre altres millores.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** ingressos apropiats per al govern, així com consistència, precisió en el procés i, en especial, minimització de l'escletxa fiscal en la dimensió procedimental, i lluita contra el frau en la dimensió retributiva.

## 12. S'informa del mètode d'estimació de l'escletxa fiscal?

**A què fa referència la variable:** informa sobre el mètode emprat per calcular l'escletxa fiscal.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer quin és el mètode de càlcul del *tax gap*, de manera que se'n possibilita la verificabilitat. Permet que les estimacions d'escletxa fiscal calculades de manera longitudinal, en diferents exercicis, siguin comparables i veraces.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** ingressos apropiats per al govern, així com consistència, precisió en el procés i supressió del biaix en la dimensió procedimental, i lluita contra el frau en la dimensió retributiva.

## B. DIMENSIÓ RETRIBUTIVA

### 13. S'informa del volum d'inspeccions realitzades a l'exercici?

**En total**

**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** informa sobre els volum d'inspeccions realitzades pels serveis d'inspecció tributària, per tipus d'impost, classificació de contribuents i de manera total dins d'un exercici, i com a sèrie longitudinal. Els serveis d'inspecció tributària s'encarreguen, dins de l'agència tributària, de controlar que totes les persones (contribuents) compleixin amb les seves obligacions tributàries; corregeixen aquelles actuacions que no s'ajusten al que estableixen les lleis i, per tant, investiguen, reprimeixen i sancionen els infractors.

**Millora que suposa:** permet veure la quantitat d'inspeccions respecte al total de contribuents, així com la distribució de les inspeccions segons el tipus d'impost i la classificació de contribuents.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva i supressió del biaix en la dimensió procedimental.

## 14. S'informa de la recaptació obtinguda com a conseqüència de les inspeccions realitzades a l'exercici?

**En total**

**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** aquesta variable permet establir una mesura de rendiment. El seu caràcter longitudinal permet establir comparacions i veure'n l'evolució en els diferents exercicis. Mostra la relació entre els esforços dedicats, en total, per tipus d'impost i classificació de contribuent, i la recaptació directa obtinguda a partir de les mesures sancionadores o els acords assolits sobre la base de les inspeccions realitzades.

**Millora que suposa:** permet conèixer un vessant d'eficàcia de les inspeccions. Cal prendre consciència, però, que no inclou l'efecte social (de contagi) de les inspeccions.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva i supressió del biaix en la dimensió procedimental, i també ingressos apropiats per al govern en la dimensió distributiva i minimització de l'escletxa fiscal en la dimensió procedimental.

## 15. S'informa de les sancions imposades a l'exercici?

**En total**

**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** aquesta variable mostra el nombre d'expedients sancionadors —total, per tipus d'impost i per classificació de contribuent. El seu caràcter longitudinal permet establir comparacions i veure'n l'evolució en els diferents exercicis.

**Millora que suposa:** permet conèixer la ràtio de sancions respecte al nombre d'inspeccions —i, alhora, permet veure la distribució dels expedients sancionadors respecte al tipus d'impost i classificació de contribuent.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva i supressió del biaix en la dimensió procedimental, i també ingressos apropiats per al govern en la dimensió distributiva i minimització de l'escletxa fiscal en la dimensió procedimental.

## 16. S'informa de la recaptació obtinguda com a conseqüència de les sancions imposades a l'exercici?

**En total**

**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** aquesta variable mostra la recaptació obtinguda a partir dels expedients sancionadors —total, per tipus d'impost i per classificació de contribuent. El seu caràcter longitudinal permet establir comparacions i veure'n l'evolució en els diferents exercicis.

**Millora que suposa:** permet conèixer un vessant d'eficàcia de les inspeccions, amb el càlcul de la recaptació obtinguda en relació amb el total d'expedients sancionadors —comparable també amb el nombre d'inspeccions—, i alhora permet veure la distribució de la recaptació que prové de les sancions imposades per cada tipus d'impost i classificació de contribuent.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva, supressió del biaix i minimització de l'escletxa fiscal en la dimensió procedimental, i ingressos apropiats per al govern en la dimensió distributiva.

## 17. S'informa dels costos legals de la imposició de sancions?

**En total**

**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** aquesta variable mostra els costos econòmics de la recaptació obtinguda a partir dels expedients sancionadors —total, per tipus d'impost i per classificació de contribuent. El seu caràcter longitudinal permet establir comparacions i veure'n l'evolució en els diferents exercicis.

**Millora que suposa:** permet conèixer un vessant d'eficiència de les inspeccions i sancions, amb el càlcul de la recaptació obtinguda en relació amb el total d'expedients sancionadors —comparable també amb el nombre d'inspeccions—, i amb els seus costos de recaptació. Permet, alhora, veure la distribució de la ràtio d'eficiència per cada tipus d'impost i classificació de contribuent.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva i supressió del biaix en la dimensió procedimental, i també ingressos apropiats per al govern en la dimensió distributiva i minimització de l'escletxa fiscal en la dimensió procedimental.

## 18. S'informa del volum de deutes reclamats?

**En total**

**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** aquesta variable mostra el nombre de deutes no satisfets i reclamats —total, per tipus d'impost i per classificació de contribuent. El seu caràcter longitudinal permet establir comparacions i veure'n l'evolució en els diferents exercicis.

**Millora que suposa:** permet conèixer la ràtio de deutes no satisfets i reclamats respecte al nombre de sancions i d'inspeccions, i alhora permet veure la distribució dels deutes no satisfets i reclamats respecte al tipus d'impost i classificació de contribuent.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva i supressió del biaix en la dimensió procedimental, i també ingressos apropiats per al govern en la dimensió distributiva i minimització de l'escletxa fiscal en la dimensió procedimental.

## 19. S'informa del volum de deutes reclamats pendents de cobrament?

**En total i en %**

**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** aquesta variable mostra la recaptació pendent sobre la base dels deutes no satisfets i reclamats —total, per tipus d'impost i per classificació de contribuent. El seu caràcter longitudinal permet establir comparacions i veure'n l'evolució en els diferents exercicis.

**Millora que suposa:** permet conèixer un vessant d'eficàcia del procediment de reclamació del deute, amb el càlcul de la recaptació pendent en relació amb el total de deutes reclamats —comparable també amb el nombre d'inspeccions i expedients sancionadors—, i alhora permet veure la distribució de la recaptació pendent dels deutes reclamats per cada tipus d'impost i classificació de contribuent.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva i supressió del biaix en la dimensió procedimental, i també ingressos apropiats per al govern en la dimensió distributiva i minimització de l'escletxa fiscal en la dimensió procedimental.



## 20. Es dona informació, de manera activa i amb campanyes de promoció institucional, sobre el pla de lluita contra el frau?

**A què fa referència la variable:** recull les accions d'informació dutes a terme sobre el pla de lluita contra el frau.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions de difusió del pla de lluita contra el frau que es duen a terme.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva i actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

## 21. Es comuniquen els resultats dels pilots d'inspeccions a diferents sectors d'activitat i per diferents tipus d'impost?

**A què fa referència la variable:** recull les accions comunicatives dutes a terme sobre els resultats de les inspeccions —en especial per sectors econòmics o d'activitat—, i per cada tipus d'impost.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions de difusió sobre els resultats de les inspeccions que es duen a terme.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva i justícia informativa, dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries i actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

## 22. Es comuniquen els resultats dels pilots d'inspeccions als agents socials i grups d'interès sectorials en primera instància?

**A què fa referència la variable:** recull les accions comunicatives a grups d'interès específics sobre els resultats de les inspeccions realitzades, i per cada tipus d'impost.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions de comunicació dirigides a grups d'interès específics sobre els resultats de les inspeccions que es realitzen.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva i justícia informativa, dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries i actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

## 23. Hi ha un mecanisme de denúncia tributària anònima?

**A què fa referència la variable:** recull la disponibilitat d'un mecanisme de denúncia tributària anònima.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer si hi ha un mecanisme de denúncia tributària anònima.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva i justícia informativa, dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries i actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

## 24. Es dona informació, de manera activa i amb campanyes de promoció institucional, sobre el mecanisme de denúncia tributària anònima?

**A què fa referència la variable:** recull les accions de comunicació activa dutes a terme sobre l'existència d'un mecanisme de denúncia tributària anònima.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions de comunicació sobre l'existència d'un mecanisme de denúncia tributària anònima.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva i justícia informativa, dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries i actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

## 25. Es fa un seguiment personalitzat (trucades telefòniques, etc.) dels deutors?

**A què fa referència la variable:** recull les accions comunicatives dutes a terme pel que fa referència a la gestió dels deutes no satisfets.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions de comunicació pel que fa referència a la gestió dels deutes no satisfets.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** lluita contra el frau en la dimensió retributiva i justícia informativa, i actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

## C. DIMENSIÓ PROCEDIMENTAL

### 26. Es dona informació sobre els segments de classificació dels contribuents (tipus, criteris emprats, etc.)?

**A què fa referència la variable:** recull les accions de classificació de contribuents o de situacions de risc que es duuguin a terme en l'agència tributària.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer els criteris i la classificació que es fa de contribuents o de situacions de risc en els sistemes de *business intelligence* (BI) de l'agència tributària.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** justícia (*fairness*) del procés (consistència, supressió del biaix, representativitat i precisió), i justícia informativa, dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries i actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

### 27. S'informa de la quantitat total (absoluta i percentual) de contribuents pertanyent a cada segment?

**A què fa referència la variable:** recull les dades quantitatives de les accions de classificació de contribuents o de situacions de risc que es duuguin a terme en l'agència tributària.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les dades quantitatives de la classificació que es fa de contribuents o de situacions de risc en els sistemes de *business intelligence* (BI) de l'agència tributària.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** justícia (*fairness*) del procés (consistència, supressió del biaix, representativitat i precisió), i justícia informativa, dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries i actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

### 28. Es dona informació als contribuents, de manera activa i personalitzada, sobre el segment en què estan classificats?

**A què fa referència la variable:** recull les accions de comunicació activa realitzades sobre l'existència d'accions de classificació de contribuents o de situacions de risc que es duuguin a terme en l'agència tributària.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions de comunicació sobre l'existència de la classificació de contribuents o de situacions de risc en els sistemes de *business intelligence* (BI) de l'agència tributària de manera activa i personalitzada.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** justícia (*fairness*) del procés (consistència, supressió del biaix, representativitat i precisió), i justícia informativa, dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries i actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

## 29. Totes les obligacions tributàries es poden complir de forma telemàtica?

**A què fa referència la variable:** recull el grau d'implantació de l'Administració electrònica en l'agència tributària.

**Millora que suposa:** conèixer el grau d'implantació de l'Administració electrònica en l'agència.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** justícia (*fairness*) del procés (conveniència de pagament, economia de recaptació, simplicitat), i dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries.

## 30. Hi ha una aplicació de l'agència per a mòbils i tauletes?

**A què fa referència la variable:** recull l'existència d'aplicacions adaptades a la mobilitat —accessibilitat i usabilitat— en l'Administració electrònica en l'agència tributària.

**Millora que suposa:** conèixer el grau d'implantació de mesures d'accessibilitat i usabilitat pel que fa a la mobilitat en les aplicacions informàtiques de l'Administració electrònica en l'agència.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** justícia (*fairness*) del procés (conveniència de pagament, economia de recaptació, simplicitat), i dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries.

## 31. S'envia un missatge (SMS, e-mail...) de recordatori als contribuents amb major risc d'impagament en dates assenyalades?

**A què fa referència la variable:** recull l'existència de mètodes de comunicació —inclosos els de notificació electrònica— en les aplicacions de l'Administració electrònica en l'agència tributària.

**Millora que suposa:** conèixer el grau d'implantació dels sistemes de notificació i/o comunicació electrònica en les aplicacions informàtiques de l'Administració electrònica en l'agència.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** justícia (*fairness*) del procés (conveniència de pagament, economia de recaptació, simplicitat), i dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries.

### 32. S'expliquen els diferents tipus d'impostos existents (concepte, finalitat, etc.)?

**A què fa referència la variable:** recull les accions de comunicació activa —educació fiscal— dutes a terme sobre quins impostos hi ha, per a què serveixen, etc.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions d'educació fiscal. Permet que els ciutadans identifiquin les diverses fonts tributàries de finançament dels béns i serveis públics; que coneguin els diferents impostos, segons si graven la renda, el patrimoni o el consum, classificats en directes i indirectes; que entenguin els conceptes fonamentals sobre l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF), i coneguin els elements que permeten la seva personalització i, per tant, faciliten la progressivitat de l'impost; que coneguin els conceptes fonamentals de l'impost sobre el valor afegit (IVA), i altres impostos, i alhora coneguin els diferents béns i serveis públics; que interioritzin les actituds de respecte pel que és públic i, per tant, finançat amb l'esforç de tots i utilitzat en benefici comú; que sàpiguin que hi ha una correlació entre la despesa i l'ingrés públic (el pressupost públic). Exemple: *Portal de educación cívico-tributaria* de l'Agència Estatal d'Administració Tributària (AEAT), en col·laboració amb l'Institut d'Estudis Fiscals (IEF, <[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion\\_es\\_ES.html](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion_es_ES.html)>).

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

### 33. Hi ha a l'abast recursos didàctics (guies, etc.) que ajudin a complir amb les obligacions tributàries concretes?

**A què fa referència la variable:** recull les accions de comunicació activa —manuais pràctics, ajudes a la presentació, etc.— dutes a terme sobre els procediments tributaris.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions d'orientació en els procediments tributaris. Permet que els ciutadans identifiquin els diversos procediments tributaris i quines són les seves obligacions i drets. Exemple: el Manual práctico de Renta y Patrimonio 2016 de l'AEAT (<[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/DIT/Contenidos\\_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca\\_Virtual/Manuales\\_practicos/Renta/ManualRentaPatrimonio2016\\_es\\_es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca_Virtual/Manuales_practicos/Renta/ManualRentaPatrimonio2016_es_es.pdf)>).

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** educació fiscal i *social marketing* i justícia informativa en la dimensió de transparència informativa, i justícia (*fairness*) del procés en la dimensió procedimental.

### **34. Hi ha serveis personalitzats (telèfons d'assistència, etc.) que ajudin a complir amb les obligacions tributàries concretes?**

**A què fa referència la variable:** recull els mitjans de comunicació a disposició dels ciutadans —telèfons d'assistència, eines de comunicació electrònica, assistència *in situ* personalitzada, etc.— per fer consultes proactives sobre els procediments tributaris.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer els mitjans de contacte, informació i assistència disponibles per als contribuents. Permet que els ciutadans identifiquin els diversos mitjans de contacte per tractar sobre els procediments tributaris, sàpiguin quines són les seves obligacions i drets i resolguin els seus dubtes.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** educació fiscal i *social marketing* i justícia informativa en la dimensió de transparència informativa, i justícia (*fairness*) del procés en la dimensió procedimental.

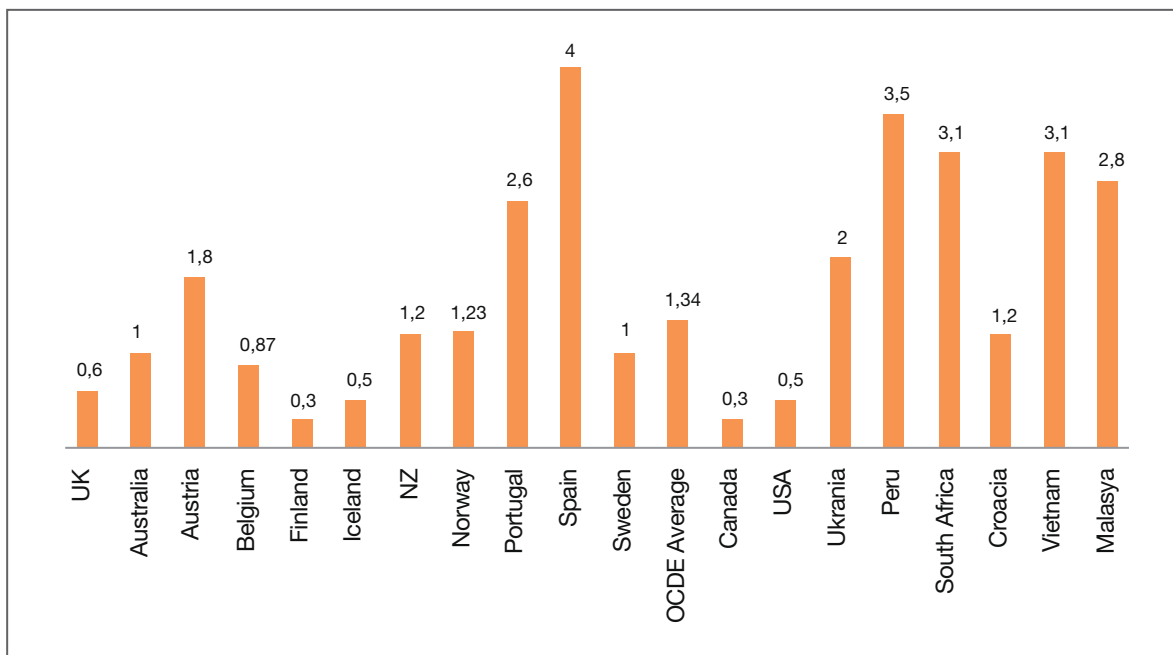
### **35. S'informa del cost de transacció (compliment i administració)?**

**Desglossat per compliment i administració**

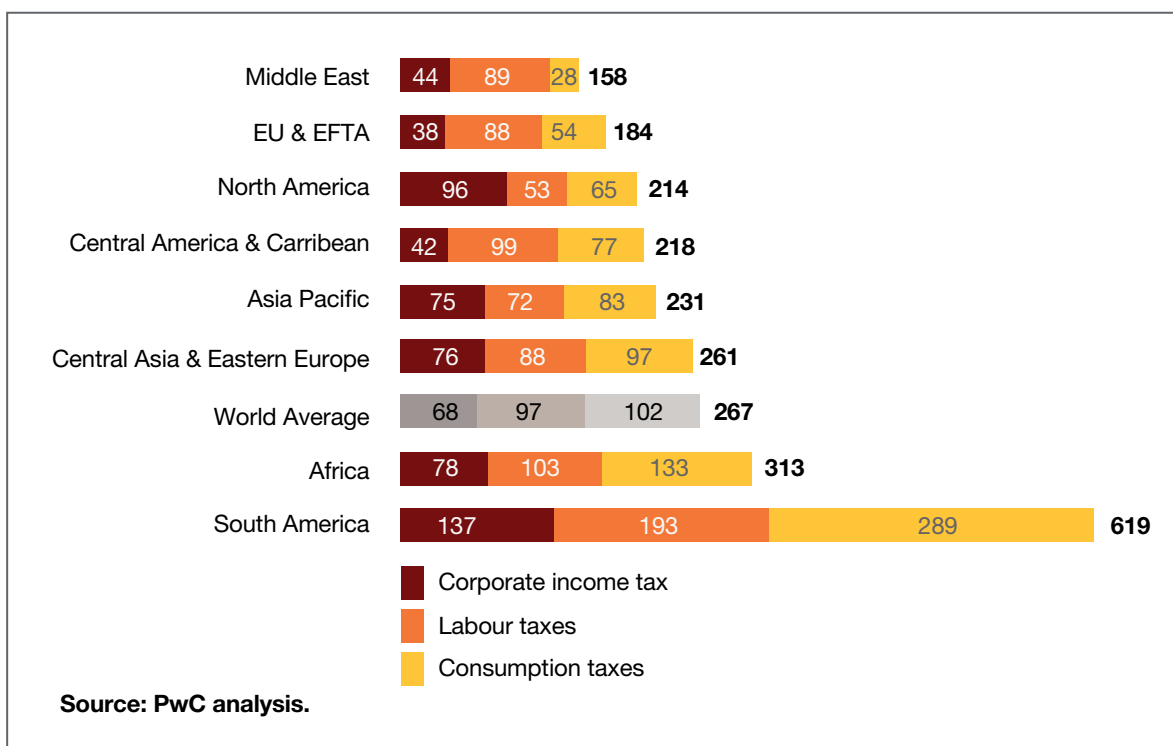
**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** els costos de compliment —vegeu la figura 5— són aquells als quals han de fer front els contribuents (persones i empreses) pel sol fet d'haver de complir amb les normes tributàries. Alguns dels seus principals components són: la preparació d'informació per al compliment de les obligacions (principalment per declaració i pagament d'impostos); la contractació de gestors o especialistes tributaris; el temps destinat a fer cues i fer consultes; l'adquisició d'equip informàtic; el manteniment de registres comptables; o l'enteniment de la norma tributària, entre altres. La suma dels costos de compliment, suportats pels contribuents, i els costos d'administració, suportats per l'Administració tributària, dona com a resultat els costos de transacció tributaris —vegeu la figura 6. La variable proposa informar dels costos per tipus d'impost i per classificació de contribuent. El seu caràcter longitudinal permet establir comparacions i veure'n l'evolució en els diferents exercicis.

**Figura 5. Costos de compliment tributari (% del PIB).**

Font: diversos estudis des de 1989 fins a 2011.

**Figura 6. Costos de transacció: temps de compliment (hores/any).**

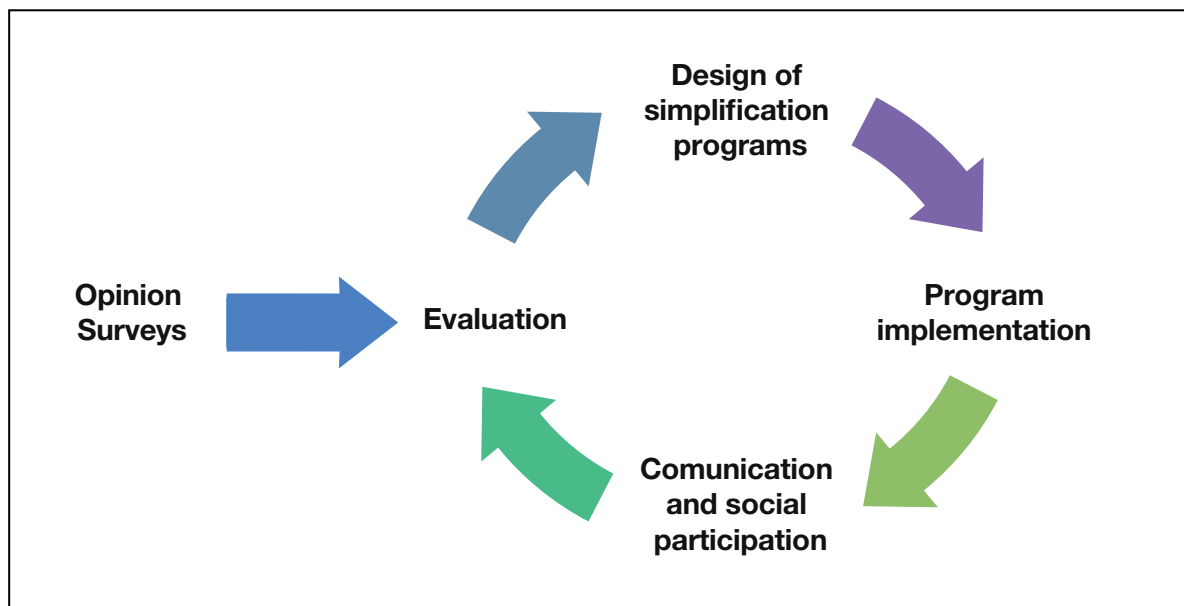
Font: Paying Taxes 2012 (PwC).

**Millora que suposa:** un cert nivell de complexitat i, per tant, costos de compliment poden ser necessaris per augmentar els ingressos tributaris. Els sistemes es tornen més complexos



a mesura que els mercats es tornen cada vegada més sofisticats. Tal com es comenta en l'informe UN (2014) sobre costos de transacció tributaris, mesurar-los dona a les agències tributàries una eina per balancejar el *trade off* que hi ha entre l'òptim social de la complexitat tributària i els cicles de reforma/complexitat del sistema tributari. Un factor important per a l'èxit d'una reforma de simplificació —vegeu la figura 7— és l'avaluació dels programes mitjançant enquestes de percepció que poden servir per: valorar l'èxit d'un programa de simplificació des de la perspectiva de l'usuari; com a eina de diagnòstic i comunicació per identificar les àrees d'interès per als ciutadans i les empreses a tenir en compte per a la reforma política futura; i per obtenir informació dels ciutadans i les empreses pel que fa a consciència, confiança, interès i reconeixement de la institució, les obligacions, els programes de reforma normativa i la regulació.

**Figura 7. Regulatory reform simplification cycle.**



Font: OECD 2012.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** justícia (*fairness*) del procés (conveniència de pagament, economia de recaptació, simplicitat) en la dimensió procedimental, i educació fiscal i *social marketing* i justícia informativa en la dimensió de transparència informativa.

### 36. S'informa dels mètodes de càlcul del cost de compliment?

**A què fa referència la variable:** informa sobre el mètode emprat per calcular els costos de transacció, compliment i administració.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer quin és el mètode de càlcul dels costos de transacció, compliment i administració, de manera que se'n possibilita la verificabilitat.

Permet que les estimacions de costos calculats de manera longitudinal, en diferents exercicis, siguin comparables i veraces.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** justícia (*fairness*) del procés (conveniència de pagament, economia de recaptació, simplicitat) en la dimensió procedimental, i educació fiscal i *social marketing* i justícia informativa en la dimensió de transparència informativa.

### 37. Hi ha un canal específic perquè els contribuents puguin comunicar errades del passat?

**A què fa referència la variable:** recull els mitjans de comunicació a disposició dels ciutadans —telèfons d'assistència, eines de comunicació electrònica, assistència *in situ* personalitzada, etc.— perquè puguin comunicar de forma proactiva errades en els seus actes de compliment tributari.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer els mitjans de contacte, informació i assistència disponibles perquè els contribuents puguin qüestionar, corregir o recusar la seva liquidació d'impostos. Permet que els ciutadans identifiquin els diversos mitjans de contacte per corregir errades en els seus actes de compliment tributari.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** capacitat de correcció del procés, veu en el procés, supressió del biaix i representativitat en la dimensió procedimental, i educació fiscal i *social marketing* i justícia informativa en la dimensió de transparència informativa.

### 38. Es dona informació sobre els mecanismes i procediments d'apel·lació existents?

**A què fa referència la variable:** recull les accions de comunicació activa sobre els mitjans de contacte, informació i assistència disponibles perquè els contribuents puguin qüestionar, corregir o recusar la seva liquidació d'impostos

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions de comunicació sobre l'existència d'un mecanisme d'apel·lació tributària.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** capacitat de correcció del procés, veu en el procés, supressió del biaix i representativitat en la dimensió procedimental, i educació fiscal i *social marketing* i justícia informativa en la dimensió de transparència informativa.

### 39. Es dona informació, en les comunicacions personalitzades, sobre els mecanismes i procediments d'apel·lació concrets del cas objecte de la comunicació?

**A què fa referència la variable:** recull les accions de comunicació personalitzada que s'inclouen en les comunicacions amb els contribuents sobre els mitjans de contacte, informació i assistència disponibles perquè els contribuents puguin qüestionar, corregir o recusar la seva liquidació d'impostos.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions de comunicació personalitzada sobre l'existència d'un mecanisme d'apel·lació tributària per l'acció concreta que és objecte de la comunicació amb l'agència tributària.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** capacitat de correcció del procés, veu en el procés, supressió del biaix i representativitat en la dimensió procedimental, i educació fiscal i *social marketing* i justícia informativa en la dimensió de transparència informativa.

### 40. Es tenen en compte els arguments en benefici del contribuent?

**A què fa referència la variable:** recull els mecanismes d'atenció a les apel·lacions fetes pels contribuents.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer els mecanismes d'atenció d'apel·lacions existents. El mecanisme de l'arbitratge es proposa com una alternativa a la resolució administrativa unilateral que preveu l'ordenament jurídic tributari vigent, és a dir, com a tècnica alternativa al recurs administratiu. La revocació hauria de ser, doncs, una via flexible, ràpida i senzilla de resolució extrajudicial de conflictes, i la conciliació, una fórmula alternativa de resolució —o, més aviat, de superació— de conflictes.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** capacitat de correcció del procés, veu en el procés, supressió del biaix i representativitat en la dimensió procedimental, i educació fiscal i *social marketing* i justícia informativa en la dimensió de transparència informativa.

### 41. S'informa dels dies que es triga a resoldre una disputa?

**Total**

**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** aquesta variable proposa una manera de capturar els temps de resolució d'una disputa o conflicte, per tipus d'impost. El seu caràcter longitudinal permet establir comparacions i veure'n l'evolució en els diferents exercicis.

**Millora que suposa:** proporcionar mecanismes de conciliació que evitin la formulació de recursos per part dels contribuents. Exemple: els *ombudsman*. Aquesta millora ajuda a determinar els motius pels quals sorgeixen conflictes (falta de coneixement de la normativa o diferència en la interpretació), per tal de dissenyar la política fiscal de tal manera que s'evitin els conflictes (com per exemple, millorar la qualitat i la redacció tècnica de les lleis, l'establiment d'òrgans de prestigi amb finalitats interpretatives vinculants que evitin la intervenció dels tribunals i enforteixi la seguretat jurídica, etc.).

Seria molt recomanable que la determinació del cost de cada conflicte es fes a través de tres variables:

- i) cost econòmic total de cada conflicte,
- ii) cost de cada conflicte en funció del nombre de conflictes que resol cada treballador de l'Administració tributària, i
- iii) cost de cada conflicte en funció del cost que això té per contribuent.

Com apunta l'informe *Benchmarking internacional de bones pràctiques sobre models de gestió tributària*, de la Generalitat de Catalunya (2014), «Austràlia és dels països que presenten una xifra de recursos en l'àmbit de l'impost de la renda de les persones físiques més baix, i això es deu als esforços de les autoritats australianes per desenvolupar la figura de les *alternative dispute resolutions* (ADR). En particular, a partir dels anys 90 es van començar a fomentar mecanismes alternatius als tribunals judicials amb l'argument de reduir els elevats costos i evitar els retards associats als procediments judicials. En el marc d'aquesta política es va crear un organisme dedicat exclusivament a fomentar aquesta dinàmica, el National Alternative Resolution Advisory Council (NADRAC)».

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** capacitat de correcció del procés, veu en el procés, supressió del biaix i representativitat en la dimensió procedimental, i educació fiscal i *social marketing* i justícia informativa en la dimensió de transparència informativa.

## 42. S'informa del nombre de reclamacions rebudes?

**Total**

**Per tipus d'impost/contribuent**

**En relació amb altres exercicis**

**A què fa referència la variable:** aquesta variable mostra el nombre de reclamacions (disputes o conflictes) —total, per tipus d'impost i per classificació de contribuent. El seu caràcter longitudinal permet establir comparacions i veure'n l'evolució en els diferents exercicis.

**Millora que suposa:** permet calcular una mesura d'eficiència en la resolució de les disputes —quocient entre el temps de resolució en dies i el nombre de reclamacions—, i alhora permet veure la distribució d'aquesta mesura respecte al tipus d'impost i classificació de contribuent.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** capacitat de correcció del procés, veu en el procés, supressió del biaix i representativitat en la dimensió procedimental, i educació fiscal i *social marketing* i justícia informativa en la dimensió de transparència informativa.

#### **43. Es duen a terme enquestes per conèixer l'opinió dels diferents tipus de contribuents sobre el grau de satisfacció i percepció que tenen de l'agència?**

**A què fa referència la variable:** aquesta variable captura les accions de recull del grau de satisfacció en les relacions que tenen els contribuents amb l'agència tributària, i alhora la percepció que tenen sobre l'agència.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions de recull d'opinió personalitzada dels contribuents en les seves relacions amb l'agència tributària i la percepció que tenen de la mateixa agència.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** veu en el procés, en la dimensió procedimental, i justícia informativa, dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries i actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

#### **44. Es publiquen els resultats de les enquestes fetes als contribuents?**

**A què fa referència la variable:** aquesta variable recull les comunicacions actives de retorn d'informació de les enquestes dutes a terme sobre el grau de satisfacció i percepció dels contribuents.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions de comunicació activa en el retorn d'informació sobre les enquestes de satisfacció i percepció dels contribuents. És una bona pràctica publicar un calendari de difusió dels resultats de les enquestes, i fer-ho en el portal de transparència de l'agència i en formats reutilitzables. Això permetrà que els resultats de les enquestes siguin també utilitzats i interpretats pels ciutadans i els grups d'interès.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** veu en el procés, en la dimensió procedimental, i justícia informativa, dret d'accés dels contribuents a les seves pròpies dades tributàries i actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

## 45. Existeixen mecanismes de reconeixement per als contribuents complidors?

**A què fa referència la variable:** aquesta variable recull els mecanismes de reconeixement —certificacions de qualitat tributària, millores en la classificació de contribuents/riscos, reconeixement institucional, etc.— per als contribuents complidors.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer l'existència de mecanismes de reconeixement per als contribuents complidors. En algunes agències, com la Central Board of Direct Taxes (CBDT) de l'Índia, s'ha enviat, per correu electrònic, aquest tipus de certificat de reconeixement als contribuents individuals en diverses categories, en funció del nivell dels impostos pagats en l'exercici fiscal de l'any 2016-2017. Quan els impostos han estat pagats en la seva totalitat, els contribuents no tenen impostos pendents de pagament i la declaració es presenta electrònicament dins de la data límit indicada.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

## 46. S'informa del percentatge de contribuents que compleix a temps amb les seves obligacions?

**A què fa referència la variable:** aquesta variable mostra el percentatge de contribuents que compleix en el termini indicat amb les seves obligacions.

**Millora que suposa:** permet calcular una mesura de compliment voluntari en el termini indicat, sense disputes ni conflicte.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** justícia (*fairness*) del procés, consistència, supressió del biaix, representativitat, simplicitat i conveniència de pagament en la dimensió procedimental, i educació fiscal i *social marketing* i justícia informativa en la dimensió de transparència informativa.

## 47. S'ha establert un segell que acrediti empreses fiscalment responsables?

**A què fa referència la variable:** aquesta variable recull els mecanismes de reconeixement —certificacions de qualitat tributària, millores en la classificació de contribuents/riscos, reconeixement institucional, etc.— per a les empreses complidores en matèria tributària.

Una bona pràctica creiem que seria el reconeixement de la implantació de mesures de fiscalitat corporativa responsable en la responsabilitat social de les empreses. L'aparició de nombrosos escàndols empresarials relacionats amb estratègies fiscals ha fet que la

fiscalitat corporativa responsable sigui una prioritat en l'agenda de governs, empreses i societat civil. Cal considerar, dins la fiscalitat corporativa, dos conceptes bàsics: l'evasió d'impostos, pràctiques il·legals per no assumir determinades càrregues impositives, i l'elusió d'impostos, pràctiques que busquen maximitzar els beneficis empresarials i que són, però, èticament qüestionables.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer l'existència de mecanismes de reconeixement per a les empreses complidores en matèria tributària.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

#### **48. Es dona informació, de manera activa i amb campanyes de promoció institucional, sobre el segell que acredita empreses fiscalment responsables?**

**A què fa referència la variable:** aquesta variable recull les comunicacions actives de promoció institucional del reconeixement a les empreses fiscalment responsables.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions de comunicació activa de promoció institucional del reconeixement a les empreses fiscalment responsables. Per exemple, els Premis Fiscals 2016 de la revista *Acquisition International* (*The Acquisition International 2016 Tax Awards*), de l'editorial Al Global Media, estan dissenyats per premiar aquells que, en el sector tributari, ofereixen un servei excepcional en tota la indústria.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** actuacions proactives de publicitat, informació, educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

#### **49. Es fan esforços específics per fer servir un llenguatge que resulti comprensible per als contribuents?**

**A què fa referència la variable:** el llenguatge «clar», o senzill, està regulat a Suècia per una llei d'idiomes —*Language Act (2009:600)*— del 28 de maig de 2009. D'acord amb aquesta llei, el sector públic a Suècia ha d'utilitzar un llenguatge senzill, culte (educat i convenient), senzill i comprensible. La raó d'això és que un llenguatge senzill fa que la comunicació sigui més eficient, i també dona un major accés públic a la informació.

El llenguatge clar o senzill s'aconsegueix quan:

- Adaptem la seva escriptura a les necessitats dels lectors.
- Considerem el propòsit i el missatge acuradament.



- Estructurem el document clarament.
- Utilitzem encapçalaments informatius.
- Escrivim resums concisos.
- Utilitzem *jo*, *nosaltres* i *tu/vostè* per fer l'escriptura més humana.
- Evitem construccions passives.
- Ens enorgullim del llenguatge quotidià.
- Expliquem les paraules difícils però necessàries.
- Utilitzem paraules concretes.
- Llegim els documents dels nostres col·legues i els donem consells.

El Consell de la Llengua és un departament de l'Institut de Llengua i Folklore, l'agència del govern central suec que s'encarrega de les qüestions lingüístiques. Aquest consell atorga un premi, el Plain Language Crystal, que es dona a les agències estatals i municipis de tot Suècia des de 1998. El lliurament de premis anual sempre el porta a terme un ministre. El premi atrau l'atenció cap a l'ús del llenguatge senzill, i premia les contribucions fetes per les agències estatals que el promouen.

**Millora que suposa:** l'ús d'un llenguatge clar i senzill té com a principal millora la comprensió de la informació que l'agència tributària adreça als ciutadans. Tothom hauria de ser capaç d'entendre aquesta informació. Però, a més, utilitzar el llenguatge de manera clara i senzilla:

- augmenta la confiança entre els ciutadans i les autoritats;
- condueix a la democratització i a la millora dels drets legals;
- fa que la feina sigui més amena i eficaç; i
- estalvia temps i diners.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** justícia (*fairness*) del procés, representativitat i simplicitat en la dimensió procedimental, i justícia informativa i educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.

## 50. Es duen a terme activitats d'assessorament (reunions, *workshops*, etc.) amb grans empreses?

**A què fa referència la variable:** recull les accions de comunicació activa —assessorament fiscal— dutes a terme amb les empreses sobre legislació, normativa, procediments i altres temes tributaris.

**Millora que suposa:** mesura que permet conèixer les accions d'assessorament fiscal a empreses. Permet que les empreses identifiquin les diverses fonts d'orientació i planificació tributària responsable. Exemple: la creació de la Delegació Central de Grans Contribuents

de l'AEAT, com a únic interlocutor amb les grans empreses que hi estan adscrites. L'objectiu de la Delegació és reduir les càrregues administratives de les empreses, amb l'establiment de contactes directes amb els consells d'administració de les grans empreses i amb la creació d'un fòrum d'empreses per debatre els temes que més puguin interessar a aquest tipus de contribuents.

**Atributs essencials en les dimensions de transparència:** veu en el procés en la dimensió procedimental, i educació fiscal i *social marketing* en la dimensió de transparència informativa.